

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PRÁVA

Mezinárodního zdanění se zaměřením na dvojí zdanění v České republice

International Taxation with Focus on Double Taxation in the Czech Republic

Student:

Bc. Leona Bačíková

Vedoucí bakalářské práce:

doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D

Ostrava 2019

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra práva

Zadání diplomové práce

Student:

Bc. Leona Bačíková

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6208T011 Ekonomika a právo v podnikání

Téma:

Mezinárodní zdanění se zaměřením na dvojí zdanění v České republice
International Taxation with Focus on Double Taxation in the Czech Republic

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Mezinárodní a dvojí zdanění
 3. Zdaňování mezinárodních příjmů
 4. Eliminace dvojího zdanění v České republice
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

SOJKA, V., M. BARTOŠOVÁ, P. FEKAR, J. MAŠEK, M. NEŠLEHA a I. VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.


VÝŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-550-2.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 26.04.2019


JUDr. Bohuslav Halfar
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlášení

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Mezinárodního zdanění se zaměřením na dvojí zdanění v České republice vypracovala sama. Veškeré prameny a zdroje informací, které jsem použila k sepsání této práce, jsou řádně citovány a uvedeny v seznamu použitých pramenů a literatury.“



Bc. Leona Bačíková

V Ostravě dne 26. dubna 2019

Poděkování

Ráda bych na tomto místě poděkovala vedoucímu této diplomové práce, doc. JUDr. Petru Mrkývkovi, Ph.D, za ochotu a pomoc při vedení a vypracovávání této diplomové práce. Ráda bych také poděkovala své rodině za pomoc v průběhu celého studia a tvorby této práce.

Obsah

1	Úvod	3
2	Mezinárodní a dvojí zdanění	5
2.1	Daňový rezident a jeho specifikace	5
2.1.1	Určení rezidence u fyzických osob dle ZDP	5
2.1.2	Určení rezidence u právnických osob dle ZDP	6
2.1.3	Určení rezidence dle Smluv o zamezení dvojího zdanění	6
2.2	Vznik dvojího zdanění	7
2.2.1	Dvojí zdanění na národní úrovni	8
2.2.2	Dvojí zdanění na mezinárodní úrovni	8
2.3	Daňový poplatník a plátce daně	9
2.4	Opatření k zamezení dvojího zdanění	10
2.4.1	Vnitrostátní opatření	10
2.4.2	Dvoustranná opatření	10
2.4.3	Metoda zápočtu (Credit systém)	11
2.4.4	Metoda vynětí příjmů (Exemption)	13
2.5	Zákaz diskriminace	15
2.6	Daňové úniky jako důsledek dvojího zdanění	15
2.7	Výměna informací mezi smluvními státy	16
2.8	FACTA	18
2.9	Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění	18
2.9.1	Historie smluv o zamezení dvojího zdanění na území České republiky	19
2.9.2	Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD	20
2.9.3	Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění OSN	21
2.9.4	Zásadní rozdíly mezi smlouvou o zamezení dvojího zdanění OECD a OSN	22
2.9.5	Modelová smlouva USA	23
2.9.6	Modelová smlouva Evropské unie	23

3	Zdaňování mezinárodních příjmů.....	25
3.1	Aktivní příjmy	25
3.1.1	Příjmy ze závislé činnosti	25
3.1.2	Příjmy ze samostatné činnosti.....	27
3.1.3	Tantiémy	28
3.1.4	Umělci a sportovci	29
3.1.5	Penze a veřejné funkce	29
3.1.6	Studenti, žáci, stážisté, pedagogové a výzkumní pracovníci	30
3.2	Pasivní příjmy	30
3.2.1	Dividendy a podíly na zisku	31
3.2.2	Úroky.....	32
3.2.3	Licenční poplatky	34
3.3	Způsoby vybírání daně	35
3.3.1	Vybírání záloh na daň.....	36
3.3.2	Vybírání daně srážkou	36
3.3.3	Daňové přiznání a zajištění daně.....	36
4	Eliminace dvojího zdanění v České republice	38
4.1	Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním řádu České republiky.....	38
4.2	Zákon o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Tchaj-wanem	39
4.2.1	Dějiny Tchaj-wanu	39
4.2.2	Zahraniční obchod mezi Českou republikou a Tchaj-wanem	40
4.2.3	Návrh zákona o zamezení dvojího zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu	42
4.2.4	Navrhovaná právní úprava v souladu s Ústavou ČR a právem Evropské unie	43
4.2.5	Eliminace případných korupčních rizik.....	45
4.2.6	Možné komplikace při aplikaci zákona	47
4.3	Nová pravidla pro řešení přeshraničních sporů	48
4.4	Mechanismus reverse charge	49

5	Závěr	50
---	-------------	----

	Zdroje.....	52
--	-------------	----

	Seznam zkratek a symbolů.....	55
--	-------------------------------	----

Seznam obrázků a tabulek

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Seznam příloh

Přílohy

1 Úvod

Daně jsou v poslední době čím dál více diskutované téma. Oblast daní, zvláště co se týče daní z příjmů, se dotýká v podstatě všech občanů České republiky. Vzhledem k tomu, že Česká republika vstoupila dne 1. května 2004 do Evropské unie, došlo k volnému pohybu osob mezi členskými státy, včetně možnosti usídlení se v daném státě. Díky vstupu do Evropské unie také nachází větší množství občanů České republiky pracovní uplatnění v zahraničí, ať už jako zaměstnanci v zahraniční firmě nebo na způsob vlastního podnikání. Také v České republice dochází k většímu počtu sídlících nadnárodních společností. Z toho důvodu jsou důležité smlouvy zamezující dvojí zdanění mezi jednotlivými státy.

Důležitost smluv o zamezení dvojího zdanění dodává také skutečnost, že ke dni vypracování této diplomové práce má Česká republika uzavřených celkem 88 smluv se státy, které jsou mimo jiné považovány za jedny z nejvýznamnějších obchodních partnerů. Tato důležitost je potvrzena tím, že se jí zabývají jedny z nejvýznamnějších světových organizací, a to Evropská unie, Organizace spojených národů a v neposlední řadě Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj.

Hlavním cílem diplomové práce je charakterizovat a zhodnotit důležitost existence mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění ve vztahu s postupnou globalizací.

Pro svou diplomovou práci jsem si zvolila téma *Mezinárodního zdanění se zaměřením na dvojí zdanění v České republice*, neboť dle mého názoru jde v dnešní době o velmi důležité téma díky postupující globalizaci, ale zároveň je toto téma málo zmiňované na veřejnosti. Práce využívá dvě metody – metodu analýzy a komparace. Metodu analýzy používám téměř v celé své diplomové práci, neboť zde analyzuji jednotlivé pojmy, které jsou podstatné pro správný výklad mezinárodních smluv o dvojím zdanění a s tím související správný výpočet daně a jejich následný výběr. Metodou komparace jsem porovnávala především 2 vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OSN a OECD. Také jsem porovnávala a zmiňovala zásadní rozdíly mezi obecně mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění a stále ještě neratifikovaným zákonem mezi Českou republikou a Tchaj-wanem.

Diplomová práce je rozdělena do tří hlavních kapitol. V první kapitole s názvem *mezinárodní a dvojí zdanění* se budu zabývat definováním daňového rezidenta a daňového nerezidenta. Dále zmíním vznik dvojího zdanění a jeho význam, včetně opatření k zamezení dvojího zdanění. Postupně se budu zabývat mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího

zdanění, kde podrobněji rozeberu modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OSN a OECD, včetně rozdílů mezi danými smlouvami, dále již méně známé modelové smlouvy USA a Evropské unie. Druhá kapitola s názvem *zdaňování mezinárodních příjmů* se bude zabývat podrobným popisem jednotlivých aktivních a pasivních příjmů, jenž modelové smlouvy obsahují. Poslední kapitola bude rozebírat zejména aktuální situaci navrhovaného zákona mezi Českou republikou a Tchaj-wanem o zamezení dvojího zdanění, neboť Česká republika neuznává Tchaj-wan jako samostatný stát, a proto je nemožné uzavřít tradiční cestou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění stejně jako s ostatními státy.

2 Mezinárodní a dvojí zdanění

Veškeré příjmy, které vznikají ve státech, jsou podrobeny dani bez ohledu na jejich příjemce. Daňovou povinnost primárně upravují zákony daného státu, v jisté míře podzákonné normy, které jsou dále modifikovány mezinárodními daňovými smlouvami.

V této kapitole se budeme zabývat základními pojmy v oblasti mezinárodního zdanění, zejména specifikací dvojího zdanění a také smlouvy s tím související.

2.1 Daňový rezident a jeho specifikace

V dnešní době dochází k výraznějšímu nárůstu pohybu osob mezi jednotlivými státy, čím dál více lidí pracuje či začíná své podnikání v zahraničí, nadnárodní společnosti rozšiřují svou aktivitu ve státech Evropské unie, ale i mimo ni.

Význam slova **residence** chápeme jako bydliště, sídlo či pobyt jedince a pod slovem **rezident** chápeme jedince trvale žijícího v daném státě. V oblasti mezinárodního zdanění rozlišuje zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu (dále jen „ZDP“) a smlouvy o zamezení dvojího zdanění u fyzických i právnických osob tzv. **daňové tuzemce** (daňové rezidenty) a **daňové cizozemce** neboli daňové nerezidenty. Obecně platí, že mezi daňového rezidenta řadíme poplatníka, jehož daňová povinnost plyne jak z domovského státu, tak i ze zahraničí. Dále je nutné rozlišovat pojem rezident státu a daňový rezident státu. Termín **rezident státu** se obvykle používá v obecném právu v souvislosti určení státní příslušnosti či trvalého pobytu. Zatímco **daňový rezident státu** se používá ve vztahu k daňové povinnosti, tzn. souvisí s jeho pobytem na určitém území a jeho hospodářskými vazbami. Pod slovem daňový nerezident určitého státu chápeme poplatníka, jehož daňová povinnost je omezena výhradně ze zdrojů daného státu a majetek nacházející se výhradně na území tohoto státu. V případě uzavření smluv o zamezení dvojího zdanění mezi státy by měl být poplatník daňovým rezidentem pouze v jednom státě a daňovým nerezidentem v ostatních státech (Sojka, 2017).

2.1.1 Určení residence u fyzických osob dle ZDP

Dle §2 ZDP považujeme za *daňového rezidenta* osobu nejen trvale žijící na území České republiky, ale také osobu, která se zde zdržuje bezprostředně alespoň 183 dní v daném kalendářním roce. Daňová povinnost rezidenta se vztahuje na veškeré příjmy plynoucí na území České republiky, ale i na příjmy plynoucí ze zahraničí.

Mezi *daňové nerezidenty* řadíme poplatníky, jejichž příjmy plynou ze zdrojů na území České republiky (§22). Za daňového nerezidenta se považují dle §2 odst. 3 poplatníci, kteří se

zdržují na území České republiky v souvislosti se studiem či léčením. Jejich daňová povinnost plyne z příjmů pocházejících z území České republiky.

2.1.2 Určení rezidence u právnických osob dle ZDP

Definici *daňového rezidenta* u právnických osob najdeme v §17 odst. 3 ZDP. Dle tohoto paragrafu jsou poplatníci daňovými rezidenti České republiky, pokud mají na tomto území své sídlo či místo svého vedení. Jejich daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy pocházející z území České republiky, tak i příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

Daňový nerezident, definovaný v §17 odst. 4, nemá na území České republiky místo svého sídla nebo o něm stanoví mezinárodní smlouvy. Daňová povinnost se vztahuje na příjmy ze zdrojů plynoucích z České republiky¹.

2.1.3 Určení rezidence dle Smluv o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění používají téměř totožný postup v určení daňového rezidenta, avšak daný postup má přednost před ustanoveními § 2 a 17 ZDP. **Daňové rezidenství fyzické osoby** je určeno ve vzorové smlouvě OECD, která uvádí:

„Pro účely této smlouvy označuje výraz, rezident jednoho smluvního státu každou osobu, která je podle zákonů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a zahrnuje také tento stát, jeho nižší správní útvar nebo místní úřad. tento výraz však nezahrnuje osobu, která je podrobena dani v tomto státě pouze z příjmů ze zdrojů v tomto státě nebo z majetku v tomto státě umístěného.“ (Sojka, 2017, str. 8)

Může nastat situace, kdy daňovým poplatníkem není v žádném státě, ovšem v tomto případě bývá nutné řešit spíše opačný problém a to, kdy podle zákonů smluvních států je poplatník daňovým rezidentem v obou státech. Pro řešení této situace existuje zpravidla daná posloupnost hodnotících pravidel (Sojka, 2017):

- I. Poplatník se stává daňovým rezidentem ve státě, kde má k dispozici **stálý byt**, ať už jde o pronajatý byt, místnost či vlastní dům.
- II. V případě, kdy má poplatník takový byt v obou smluvních státech, nastupuje kritérium **střediska životních zájmů**. V tomto případě ve smlouvě stojí: *„Jestliže má stálý byt k své dispozici v obou státech, bude se předpokládat, že je rezidentem toho státu, ke kterému má užší osobní a*

¹ zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

*hospodářské vztahy (středisko životních zájmů).*²“ V tomto případě se bere ohled na společenské a rodinné vztahy, kde poplatník vykonává svou činnost, sídlo podnikání, místo zřízených bankovních účtů aj.

- III. Pokud není možno určit daňovou povinnost ani na základě střediska životních zájmů, rozhodujícím kritériem je místo, kde se poplatník **obvykle zdržuje**. Typickým příkladem může situace, kdy se poplatník zdržuje v zimním období v Krkonoších a v letním období ve Španělsku. V tomto případě je rozhodující délka pobytu v obou místech.
- IV. Není-li ani toto kritérium rozhodující, pak se daňový domicil poplatníka určuje na základě **státního občanství**.
- V. Výjimečně může nastat situace, kdy poplatník je občanem obou států nebo ani jednoho. V dané situace musí dojít **k dohodě** mezi ministry financí **daných států**, respektive mezi jejich zástupci.

Dle smluv o zamezení dvojího zdanění mají **právníkové osoby** určenou daňovou povinnost podle sídla vedení, stejně jako v § 17 ZDP, avšak formální sídlo zde nemá téměř žádnou váhu. Modelová smlouva uvádí: „*Jestliže podle ustanovení odstavce 1 osoba jiná, než fyzická je rezidentem obou smluvních států, bude se předpokládat, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém je sídlo jejího skutečného vedení.*“ (Sojka, 2017, str. 11)

V praxi je však složité dokázat skutečné sídlo vedení, neboť každý stát si chce ve své fiskální sféře udržet daňový domicil ekonomicky aktivních subjektů. Není jednoduché v České republice firmám prokázat, že zde mají skutečné sídlo vedení, i když sídlo je registrované v jiném státě. V tomto případě musí přijít s tímto tvrzením daňové orgány, které podle §9 92 odst. 5 DŘ musí tuto domněnku obhájit prokazatelnými důkazy (Sojka, 2017).

2.2 Vznik dvojího zdanění

Samotnou myšlenku zabývat se ekonomickými aspekty dvojího mezinárodního zdanění vyjádřil již v roce 1921 **Finanční výbor Společnosti národů**. Stálý daňový výbor, zřízen v rámci Společnosti národů, připravil v roce 1935 první verzi vzorové smlouvy pro společnosti, které již v té době vykonávaly svou činnost ve více státech. Přes přetrvávající spory o právu zdanění byly práce na vzorové smlouvě v roce 1954 zastaveny. O dva roky později začal

² Sojka, 2017, str.9

Daňový výbor OECD vytvářet první skutečné podoby vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z příjmů a majetku, které v roce 1963 publikoval ve zprávě nazvané „*Návrh smlouvy o zamezení dvojího zdanění týkající se příjmů a majetku*.“ V roce 1977 došlo Výborem pro daňové záležitosti³ k přepracování k této smlouvy a od té doby se Výbor pravidelně schází, aby smlouva odpovídala novým tendencím v oblasti mezinárodního zdanění. Vzhledem k tomu, že vzorová smlouva OECD byla výhodná zejména pro země rozvinuté, zřídila Ekonomická a sociální rada Spojených národů pracovní skupinu, která v roce 1980 připravila na podporu a udržení mezinárodních vztahů mezi rozvojovými a rozvinutými zeměmi „*Manuál k sjednávání bilaterálních daňových smluv mezi rozvinutými zeměmi a rozvojovými zeměmi*“ i vzorovou smlouvu.

Česká republika používá při uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění oba modely smluv o zamezení dvojího zdanění (Vyškovská, 2010).

Dvojí zdanění je definováno jako situace, kdy totožný předmět daně je podroben dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění, a to totožnou či podobnou daní. Ovšem za dvojí zdanění nepovažujeme případ, kdy je stejná transakce podrobena dvěma zcela odlišnými daněmi. Dvojí zdanění není problémem pouze mezinárodním, ale můžeme se s ním setkat i uvnitř jednoho státu. Z tohoto hlediska rozlišujeme dvojí zdanění národní a mezinárodní (Sojka, 2017).

2.2.1 Dvojí zdanění na národní úrovni

Dvojí zdanění národní vzniká uvnitř jednoho státu na základě jeho daňových předpisů. Jedná se tedy o situaci, ve které dochází ke dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění jednoho předmětu, ať už se jedná o příjem či majetek, v rámci jednoho státu na základě národních právních předpisů.

Dalším příkladem národního dvojího zdanění může být zdanění stejného zisku u různých osob, zejména u zdanění podílů na zisku, kde jsou nejprve zdaněny příjmy na úrovni společnosti a následně pak ještě při výplatě danému společníkovi (Vyškovská, 2010).

2.2.2 Dvojí zdanění na mezinárodní úrovni

Mezinárodní dvojí zdanění se liší od národního zejména svou povahou. „*Jeho vznik obvykle není úmyslem zákonodárce a nemá přímé ekonomické ani fiskální důvody.*“ (Sojka, 2017, str. 28)

³ Nástupce daňového výboru OECD

Příčinou mezinárodního dvojího zdanění je kolize daňově-právních systémů dvou či více států, tzn. pokud je poplatník daňovým rezidentem jednoho státu a pobírá příjmy, které jsou zdanitelné v jiném státu. Mezinárodní dvojí zdanění vyplývá automaticky ze suverenity⁴ státu ukládat daňovou povinnost na příjmy či majetek plynoucí z daného státu.

Existují konkrétně dvě základní situace mezinárodního dvojího zdanění. V prvním případě národní neboli vnitrostátní předpisy více států konkurují neomezenou daňovou povinností z celosvětových příjmů daného poplatníka. Ve více státech se na tohoto poplatníka pohlíží jako na jejich daňového rezidenta. Ve druhé situaci stát zdroje příjmů na poplatníka stále přihlíží jako na daňového nerezidenta. Dle vlastních zákonů se zdaní jeho příjem plynoucí ze zdrojů na svém území, avšak ve státě rezidenta se k tomuto zdanění nepřiléhá vůbec, nebo pouze jen v omezeném rozsahu (Sojka, 2017).

Díky existujícím smlouvám o zamezení dvojího zdanění dochází k odstranění či částečné eliminaci tohoto nežádoucího jevu. Další členění, na které je možné v této souvislosti pohlížet, je dvojí zdanění právní a ekonomické. „*Právní dvojí zdanění je zdanění, jemuž je podrobena stejná osoba z důvodu stejného příjmu či majetku.*“⁵ Díky SZDZ a článku 4 dochází k právnímu zdanění ojedinele, zejména v případě, kdy neexistuje smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi státy a stát rezidenta nezohledňuje zaplacenou daň ve státě druhém. „*Ekonomickým dvojím zdaněním se rozumí situace, kdy dvě různé osoby zdaňují stejný příjem nebo stejný majetek.*“⁶ Jedná se tedy o situaci, kdy ve shodném zdaňovacím období je zdaňován příjem stejnou či obdobnou daní u více subjektů. Typickým příkladem je zdaňování dividend, kdy dochází nejprve ke zdanění u právnické osoby a pak následně při výplatě společníkovi (Vyškovská, 2010).

2.3 Daňový poplatník a plátce daně

Pojem daňový poplatník a plátce daně je nezbytnou součástí pro daňové účely, a proto je důležité je rozlišovat. Daňovým poplatníkem může být jak fyzická, tak právnická osoba, jejíž příjmy, majetek nebo činnosti jsou podrobeny dani. Za plátce daně považujeme zpravidla osoby, které zdanitelný příjem vyplácí, přičemž dle české daňové legislativy plátce sráží daň pod svou vlastní majetkovou odpovědností. Povinnosti plátce daně jsou upraveny kromě ZDP také v daňovém řádu. Dle této legislativy odpovídá nejenom za správné uplatnění tuzemských zákonů, ale také za správnou aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Nejen že musí správně

⁴ Stát rozhoduje s konečnou platností a závazně o svých záležitostech

⁵ Vyškovská, 2010, str. 158

⁶ Vyškovská, 2010, str. 158

určit procentní sazbu srážkové daně, ale jeho další povinností je správné určení výše zálohy na daň a její správné zaúčtování (Sojka, 2017).

2.4 Opatření k zamezení dvojího zdanění

K vyloučení dvojího zdanění můžeme dosáhnout buď jednostranným opatřením, tj. ve vnitrostátní úpravě či dvoustranným opatřením. V současné době se klade významnější důraz ke dvoustrannému opatření, které spočívá v uzavírání mezinárodních smluv mezi jednotlivými státy, v nichž mezi sebou mají fyzické či právnické osoby hospodářské vztahy.

2.4.1 Vnitrostátní opatření

Vnitrostátními opatřeními omezuje stát rezidenta svými daňovými zákony dvojí zdanění. V ZDP je tato koncepce prioritně orientovaná na uzavření smluv o zamezení dvojího zdanění, avšak v řadě případů umožňuje jednostranné opatření výhodnější podmínky pro poplatníka, než jaké jsou sjednány v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Česká republika se řídí ustanovením §38f odst. 4 ZDP, kde je umožněno daňovým rezidentům uplatit metodu vynětí příjmů, i když ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění se předpokládá využití metody zápočtu daně. Za jednostranná opatření dále můžeme považovat zahrnutí zaplacené daně v zahraničí do nákladů v souladu s §24 odst. 2 písm. ch) ZDP, kde se uvádí (Sojka, 2017):

„Daň z příjmů a daň darovací zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v §2 odst. 2 a v §17 odst. 3 výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle §38 f. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za, než je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku.“ (Sojka, 2017)

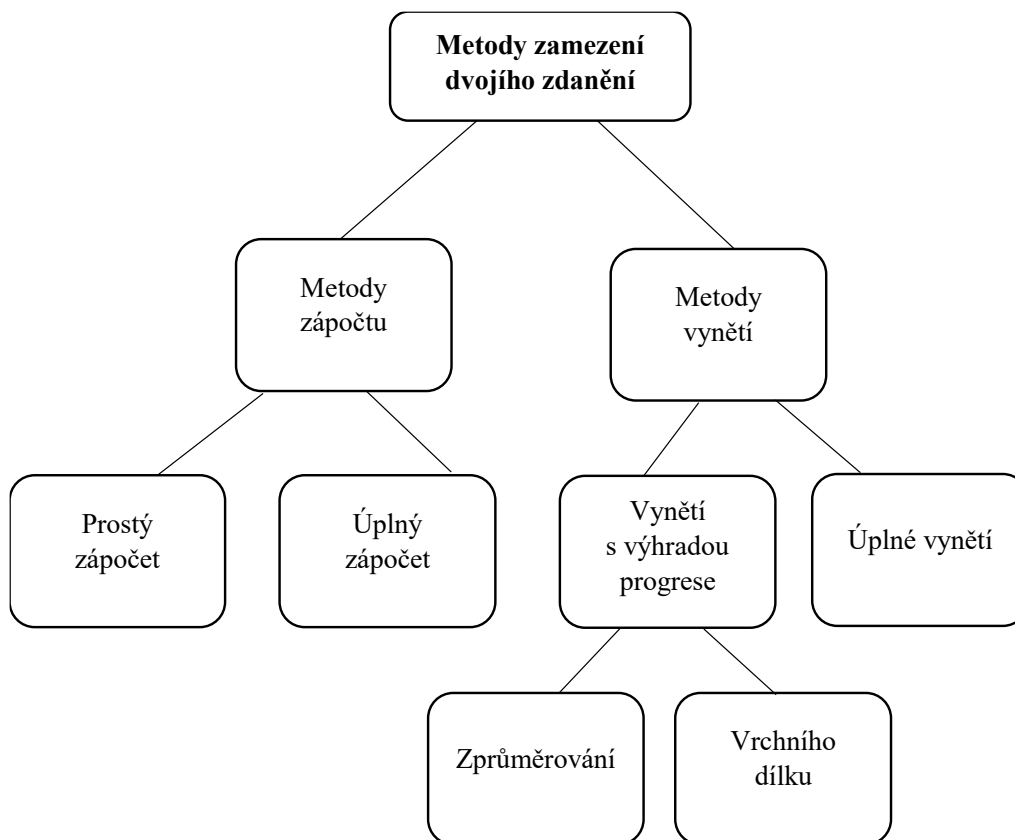
2.4.2 Dvoustranná opatření

Dvoustranná opatření⁷ jsou jasně stanovená kritéria, podle kterých má právo na zdanění buď pouze jeden ze smluvních států, nebo se přizná neomezené právo na zdanění daňových nerezidentů státu zdroje, což vede ke vzájemné dohodě o rozdělení daňového výnosu mezi danými smluvními státy. Smlouvy zároveň nedovolují daňovému poplatníkovi si vybrat, ve kterém státě dojde ke zdanění daného příjmu. V praxi existují 3 základní metody opatření

⁷ V minulosti také i vícestranné opatření neboli již neúčinné smlouvy Rady vzájemné hospodářské pomoci

k zamezení dvojího zdanění – zápočet daně, vynětí příjmů ze zdanění a zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově odčitatelných nákladů (Sojka, 2017).

Obr. 2.1. Metody zamezení dvojího zdanění



Zdroj: Vlastní zpracování, 2018

2.4.3 Metoda zápočtu (Credit systém)

Metoda zápočtu daně znamená, že poplatník veden jako rezident daného státu, má povinnost zahrnout do svého daňového přiznání veškeré příjmy, jež jsou předmětem daně bez ohledu na to, kde byly dosaženy. Tato metoda danému poplatníkovi umožňuje, aby si daň vypočtenou z celosvětových příjmů snížil o daň, kterou již zaplatil v zahraničí.

Úplný zápočet

Full credit neboli úplný zápočet spočívá v metodě, ve které bude sazba daně pro poplatníka spravedlivě stejná, bez ohledu na to, zda příjmy plynou z České republiky či ze zahraničí. Od této vypočtené daně se odečte daň zaplacená v zahraničí, do České republiky přibude pouze zbytek daně. Tato metoda není v praxi, ale hojně využívána, neboť se sazby daní v různých státech mnohdy až diametrálně odlišují. Úplný zápočet se v České republice používá především v souvislosti s postupem zdanění úroků podle *směrnice Rady č. 2003/48/ES*, o

zdanění příjmů z úspor úrokového charakteru. Metodu úplného zápočtu můžeme najít ve SZDZ mezi Českou republikou a Nizozemím či Srí Lankou.

Tab. 2.1 – Příklad úplného zápočtu

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	331 200
Daň vypočtená z těchto příjmů	61 212
Z toho příjmy dosažené v zahraničí podléhající metodě úplného zápočtu daně (zisky před zdaněním)	109 200
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí a zároveň uznaná k zápočtu (25 %)	27 300
Celková daňová povinnost v ČR po zápočtu daně (61 212-27 300)	33 912

Zdroj: Sojka, 2017; vlastní zpracování

Újma na daňovém výnosu České republiky by se v takovém případě dala vyčíslit takto:

Poměrná část celkové daně připadající na zahraniční příjmy [109 200*(61 212/331 200)]	20 182
Absolutní částka zápočtu daně, který fakticky snižuje zdanění příjmů ze zdrojů nesouvisejících se započítávanou daní (27 300-20 182)	7 118

Zdroj: Sojka, 2017; vlastní zpracování

Prostý zápočet

Ordinary credit neboli prostý zápočet je jedním z nejčastějších opatření používaných k zamezení dvojího zdanění, které je uvedeno ve smlouvách uzavřených mezi Českou republikou a ostatními státy. Zamezuje příliš vysokému zdanění příjmů plynoucích ze zdrojů státu, které snižuje daňový výnos státu daňového rezidenta. V České republice se uplatňuje tzv. metoda individuálního prostého zápočtu, ve které se porovnává daňové zatížení v České republice s daňovým zatížením státu, ze kterého příjmy plynou. V této metodě tedy neodečítáme od celkové daňové povinnosti vždy celou zahraniční daň, ale pouze takovou část, která jí poměrově odpovídá.

Tab. 2.2 – Příklad prostého zápočtu

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	331 200
Daň vypočtená z těchto příjmů	61 212
Z toho příjmy dosažené v zahraničí podléhající metodě prostého zápočtu daně (zisky před zdaněním)	109 200
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí (25 %)	27 300
Poměrná část daně připadající na zahraniční příjmy [109 200*(61 212/331 200)]	20 182
Částka daně zaplacené v zahraničí, kterou nelze uznat k zápočtu, a která proto bude zahrnuta do daňově odčitatelných nákladů (27 300-20 182)	7 118
Celková daňová povinnost v ČR po zápočtu daně (61 212-20 182)	41 030

Zdroj: Sojka, 2017; vlastní zpracování

2.4.4 Metoda vynětí příjmů (Exemption)

Metoda vynětí příjmů dosažených v cizině se objevuje spíše ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění, zejména ve Velké Británii či SRN. Tato metoda se neaplikuje na příjmy z dividend, úroků či licenčních poplatků.

Podstatou této metody je to, že stát daňového rezidenta určité příjmy plynoucí ze zahraničí osvobozuje od zdanění.

Vynětí úplné

Full exemption neboli úplné vynětí spočívá v tom, že se příjem plynoucí ze zahraničí, pokud podléhá této metodě, nebere v potaz při zdaňování ostatních příjmů ve státě rezidenta. V České republice mají právnické osoby pevně stanovenou sazbu daně (tj. 19 %), dochází tudíž v podstatě k úplnému vynětí zahraničních příjmů, které podléhají úplnému vynětí (Sojka, 2017).

Tab. 2.3 – Příklad vynětí úplného

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	1 140 000
Z toho příjmy dosažené v zahraničí podléhající metodě úplného vynětí (základ daně před zdaněním)	400 000
Základ daně z příjmů ve státě rezidenta (1 140 000-400 000)	740 000
Celkem česká daňová povinnost ze základu sníženého o vyňaté příjmy (15 %)	111 000

Zdroj: Sojka, 2017; vlastní zpracování

Vynětí s výhradou progrese

Exemption with progression, označované také jako vynětí s progresí je založeno na prvku solidárního zdanění vyšších příjmů neboli dle majetkové situace poplatníka. Tato metoda se aplikuje ve všech státech, ve kterých se neuplatňuje metoda zápočtu. Při aplikaci této metody se opět nezapočte do základu daně příjem plynoucí ze zahraničí, ale sazba daně se vypočte ze základu daně zvýšené o příjem zdanění v zahraničí. Při aktuální sazby daně u fyzických osob (tj. 15 %) se žádný rozdíl ve výsledku daňové povinnosti rezidenta neobjeví.

Metoda vynětí s výhradou progrese má dvě tzv. pod metody. Jedná se o metodu vrchního dílu, která ale není v legislativě ČR, a tudíž se nepoužívá a metoda zprůměrování, při které se vypočte průměrné daňové zatížení (v %) připadající na veškeré zdanitelné příjmy poplatníka a následně se zjištěnou sazbou vypočte daň v ČR ze zbývajících příjmů poplatníka (Sojka, 2017).

Tab. 2.4 – Příklad metody vrchního dílu

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	331 200
Z toho příjmy dosažené v zahraničí podléhající metodě vynětí – vrchní dílek (hrubá výše)	109 200
Daň vypočtená podle progresivní sazby samostatně ze zahraničních příjmů	13 104
Daň zjištěná z celosvětových příjmů poplatníka (§ 16 ZDP)	61 212
Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR (61 212-13 104)	48 108

Zdroj: Sojka, 2017; vlastní zpracování

Tab. 2.5 – Příklad metody zprůměrováním

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	331 200
Z toho příjmy dosažené v zahraničí podléhající metodě vynětí – hrubá výše	109 200
Daň zjištěná z celosvětových příjmů poplatníka (§ 16 ZDP)	61 212
Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů $(61\,212/331\,200 \cdot 100)$	18,48 %
Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR $(331\,200 - 109\,200) \cdot 18,48\%$	41 026

Zdroj: Sojka, 2017; vlastní zpracování

2.5 Zákaz diskriminace

V modelové smlouvě OECD (čl. 23) a modelové smlouvě OSN (čl. 24) je primárním cílem zakázat diskriminaci v oblasti daní na základě státní příslušnosti, tzn. že příslušníkovi jednoho smluvního státu nesmí být přístupováno jinak než příslušníkovi smluvního státu druhého, pokud se jedná o stejnou situaci. Podstatné je tedy, že se jedná o jejich **státního příslušníka**, nikoliv zda je rezidentem jednoho či druhého smluvního státu. Tento článek se netýká pouze fyzických či právnických osob, ale i osobních společností nebo sdružení zřízená podle právních platných předpisů v některém ze smluvních států. Modelová smlouva OECD definuje poplatníky „*nacházející se ve stejné situaci*“ jako poplatníky, kteří jsou z daňové legislativy a úpravy v analogické situaci. Dle modelových smluv se tento článek aplikuje na veškeré druhy daní a pojmenování bez ohledu na rozsah daní, které jsou uvedeny v čl.2 a na které se smlouva vztahuje (Vyškovská, 2010).

2.6 Daňové úniky jako důsledek dvojího zdanění

Daně tvoří významnou část příjmů do státního rozpočtu, a proto je pro stát důležité, aby byly daně vybírány řádně, včas a ve správné výši. Jedním z důsledků existence mezinárodního dvojího zdanění jsou daňové úniky neboli záměrné vyhýbání se daňové povinnosti poplatníka. Osoby, které se úmyslně vyhýbají skutečnému zaplacení daňové povinnosti jsou zpravidla předmětem trestního stíhání a sankčním postihem. Na daňové úniky se můžeme podívat ze dvou pohledů, a to na daňové úniky legální či nelegální (Rylová, 2012).

Za **legální daňové úniky** neboli daňovou optimalizaci označujeme právo daňového poplatníka snížit svou daňovou povinnost na minimum, aniž by při tom nedocházelo k rozporu

se zákonem. Možností, jak se lze částečně vyhnout daňové povinnosti je několik (Rylová, 2012). Zákon umožňuje od základu daně odečíst nezdánitelné části základu daně či odečitatelné položky, které jsou uvedeny v § 24 zákona o dani z příjmů. Daňový subjekt se této povinnosti také vyhne tím, že nebude danou zdánitelnou činnost vykonávat nebo sídlo své firmy přesune do státu s nižším zdaněním. Další možností je změna právní formy podnikání, například z fyzické osoby na společnost s ručeným omezením.

Daňový únik je celosvětovým jevem, se kterým se potýkají nejen země vyspělé, ale i rozvojové. Za **nelegální daňový únik** obecně považujeme neplacení daně v rozporu se zákonem, kam řadíme utajování skutečných příjmů, zkreslování účetnictví a další nezákonné postupy. Právo existuje proto, aby poskytovalo subjektům pocit jistoty, proto musí být taky stálé, srozumitelné a určité. Právo České republiky se ovšem často mění, což vyvolává pocit nedostatku koordinace.

S daňovými úniky úzce souvisí i tzv. *daňové ráje*, pro které je typické nízké až nulové daňové zatížení, dobré bankovní služby, politická stabilita, dobrá dopravní dostupnost, geografická poloha, liberální podnikové zákony díky nim je snadné založit novou společnost či ji zde přesunout (Rylová, 2012).

České firmy mají v posledních letech menší zájem o přesun svého kapitálu do těchto zemí. Důvodem je zejména mezinárodní tlak na odkrývání skutečných vlastníků kapitálu, sdílení informací a tím i odhalování finančních podvodů. Od začátku roku 2017 se počet snížil o 40 firem s konečným počtem 13 145 českých firem, které mají sídlo v některém ze států daňových rájů. Navzdory tomu, že poklesl zájem o daňové ráje, vzrostl zájem o dva státy – Spojené arabské emiráty a Hongkong. Největší pokles zaznamenaly státy Nizozemsko, Seychely a Lucembursko (Bisnode, 2017).

2.7 Výměna informací mezi smluvními státy

Důsledkem stále měnících se daňových zákonů zainteresovaných států dochází k tomu, že část příjmů, případně celý zisk, může být zdanění uniknout. Mezinárodní smlouvy se snaží na jedné straně předejít ekonomickému a právnímu dvojímu zdanění příjmů, ovšem na druhé straně musí být zajištěno, aby veškerý příjem byl zdaněn v jedné či druhé zemi.

Jedním z nástrojů, které státy používají k eliminaci toho, aby byl příjem skutečně zdaněn, je výměna informací mezi smluvními státy. Uskutečňování výměny informací je záležitostí

vnitřního zákonodárství⁸, které se může v jednotlivých státech lišit, přestože se obecně vnitřní zákonodárství řídí již přijatými mezinárodními daňovými zásadami, které jsou zakotveny v bilaterálních a multilaterálních smlouvách (Rylová, 2012).

Přestože zamezení dvojího zdanění je zmíněno v čl. 98 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957, tak přesto se skutečné dopady do přímých daní projevily až se směrnicí⁹ o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států nejen v oblasti přímých daní, ale také v oblasti daní spotřebních a daní z pojistného. Díky této směrnici se zavedla povinná výměna informací o hlavních přímých daních. Jejím primárním cílem bylo likvidace mezinárodních daňových úniků. S postupující globalizací byla tato směrnice několikrát novelizována (Radvan, 2016).

Vzájemná výměna informací může probíhat mezi státy pouze v případě, pokud je daná daň zahrnuta do rámce příslušné smlouvy nebo dohody. Výměna informací mezi smluvními státy má formu na dožádání, automatickou neboli pravidelnou a spontánní. Výměna informací **na dožádání** se použije v případě, kdy daňová správa žádá odpověď na konkrétní otázku vztahující se k určitému případu. Žádost se musí vztahovat pouze na jeden určitý případ a v pouze tehdy, když žádající stát již použil a vyčerpal veškeré národní zdroje informací. **Automatická** výměna informací se již nevztahuje pouze na jeden konkrétní případ, ale mají všeobecnou povahu týkající se specifických položek příjmu. Obvykle jsou získány na základě vlastního národního systému a bývají dále pravidelně a systematicky poskytovány jiným státům. **Spontánní** výměna informací je založena na předávání informací získaných během daňové kontroly daňového subjektu v jednom státě, které by mohly být zajímavé pro stát druhý.

Na základě smlouvy je výměna informací pro smluvní státy prakticky závazkem, neboť dle smlouvy žádná strana nemůže poskytnutí informací odmítnout. Smlouva neupravuje možnost výměny informací pouze na uvedené tři formy, ani na charakter informací, ale popisuje spíše mechanismus, jakým je informace vyměňována. Mezi vyměňované informace mezi smluvními státy řadíme zejména statistické údaje, informace o daňové reformě, praktiky převodních cen, schémata daňových úniků, které byly identifikovány a jiné.

Další formou spolupráce daňových správ různých zemí je tzv. „**simultánní daňové šetření**“ neboli souběžná kontrola, která je založena na dohodě dvou či více zemí nezávislých

⁸ V České republice se řídí zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

⁹ Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977, ve znění směrnice Rady 2004/106/ES ze dne 16. listopadu 2004, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní

na sobě přešetřit daňové záležitosti stejného daňového subjektu či subjektů, na kterých mají tyto země společný či podobný zájem. Tato forma šetření se využívá zejména při kontrole převodních cen a při zjišťování daňových úniků (Rylová, 2012).

Vedle smlouvách o zamezení dvojího zdanění existuje **zákon č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů**, který představuje tzv. základní normu upravující mezinárodní spolupráci v oblasti daní. **Novela č. 105/2016 Sb.**¹⁰ zavedla zcela nový druh automatické výměny informací mezi finančními institucemi včetně nových pravidel oznamování a náležité péče pro informování o finančních účtech (UDS, 2018).

2.8 FACTA

V posledních letech dochází kvůli zpřísnování podmínek boji proti daňovým únikům k uzavírání mezinárodních smluv nejen na poli Evropské unie. Mezi takové smlouvy můžeme zařadit např. modelovou smlouvu OECD, modelovou smlouvu OSN nebo také FACTA.

Foreign Account Tax Compliance Act čili FACTA je dohoda mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými, která je uzavřená na bázi výměny informací o svých rezidentech. Tato dohoda byla navržena v USA a začala platit 18. března 2010, jejímž cílem je zajistit americkému správci daně získat informace a kontrolu o investicích nejenom rezidentů USA u zahraničních investičních společností, ale také evropských finančních společností. V podstatě jde o prohloubení výměny informací mezi USA a Českou republikou. V prosinci 2012 začaly přípravy vlády k využívání mezivládní dohody s USA, aby došlo k minimalizaci negativních dopadů na české subjekty. K podepsání dohody došlo 4. srpna 2014 v Praze a byla zveřejněna ve Sbírce mezinárodních smluv č. 72/2014. V platnost vstoupila 18. prosince 2014 (Nerudová, 2017).

2.9 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

*„Mezinárodní smlouva je prvkem mezinárodního práva a jako taková se řídí jeho zásadami a principy, které jsou dnes zakotveny ve Vídeňské úmluvě o smluvním právu (vyhláška č. 15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu.“*¹¹

Existuje několik důvodů k uzavírání mezinárodních smluv. Motivací k uzavírání mezinárodních smluv a dohod byl a stále ještě zůstává zájem států na rozvoji hospodářské

¹⁰ Zákon, kterým se mění některé zákony v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní a zrušuje se zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní

¹¹ Rylová, 2012, str. 26

spolupráce, neboť díky dvojímu zdanění dochází k vysokému zdanění poplatníků, což působí na mezinárodní obchod značně negativně (Radvan, 2008). Jedním z nejdůležitějších a také prioritním impulsem je minimalizace dopadů dvojího zdanění příjmů daňového poplatníka smluvních států. Dalším neméně důležitým důvodem je naopak zamezení dvojího nezdanění, k čemuž může dojít v případě, kdy stát zdroje příjmů daný předmět nezdaní, neboť na něj poskytuje dočasnou výhodu. Třetím, ale neméně důležitým důvodem je snaha zabránit záměrnému vyhýbání se daňové povinnosti, daňovým únikům nebo i důvody obecně politické (Rylová, 2012).

„Zásadním principem mezinárodního zdanění je, že prioritní právo na zdanění příjmů má stát zdroje a stát příjemce čili rezidenta, je zavázán daň zaplacenou ve druhém státě určitým způsobem zohlednit tak, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění.“¹²

Smlouvy ovšem v žádném případě neumožňují výběr státu, ve kterém bude příjem zdaněn. Smlouvy uvádí, že příjem bude zdaněn ve státě, který je zdrojem příjmu, a tudíž podléhá zdanění. Jedním z důležitých nástrojů je vzájemná výměna informací mezi smluvními státy, která slouží k zabezpečení správného zdanění zisků. Vzájemná výměna informací může probíhat pouze v případě, kdy je daná daň zahrnuta do rámce příslušné smlouvy nebo dohody. V současné době se používají dva modely smluv o zamezení dvojího zdanění, model Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (*Organisation for Economic Co-operation and Development*), který je určen pro vyspělé země a model Organizace spojených národů (*United Nations*) určen pro rozvojové země (Rylová, 2012).

2.9.1 Historie smluv o zamezení dvojího zdanění na území České republiky

Liberalizace mezinárodního obchodu, která započala ve druhé polovině 20. století, byla jednou z nejvýznamnějších signálů vedoucích ke globalizaci ekonomik (Kukulski, 2015). Smlouvy o zamezení dvojího zdanění existují již řadu let. Za předchůdce mezinárodních smluv můžeme považovat smlouvu uzavřenou tehdy mezi Rakouskem a Uherskem v rakousko-uherské monarchii a dále smlouvy sjednávané mezi jednotlivými švýcarskými kantony. Cílem těchto smluv bylo řešení pouze v otázkách týkajících se tuzemského zdanění ve státech federálního charakteru (Nerudová, 2014).

Primárním iniciátorem bylo Německo, které podávalo podněty k uzavírání daňových smluv, zejména se svými sousedy. Česká republika nebyla v téhle oblasti výjimkou, důvody byly historické, ale zejména ekonomické. Mezi významné obchodní partnery tradičně patřilo

¹² Rylová, 2012, str. 28

Rakousko, Německo a Maďarsko. K první skutečné smlouvě, která byla uzavřena v roce 1922, došlo s Rakouskem (Nerudová, 2014).

Je známo, že za nejdůležitější smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou považovány „modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD“ a „modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění OSN“. Také proto jsou tyto smlouvy označovány za smlouvy modelové. Při sjednávání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění jsou obě tyto smlouvy akceptované Českou republikou (Nerudová, 2014).

2.9.2 Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD

S nárůstem ekonomické spolupráce a mezinárodního obchodu v poválečných letech vznikla potřeba učinit jistá opatření, která by eliminovala mezinárodní dvojí zdanění. Většina států měla ovšem v té době již mezi sebou uzavřené smlouvy¹³ o zamezení dvojího zdanění, a tak bylo potřeba vypracovat nový jednotný model smlouvy, který by obsahoval jednotné metody a postupy zdaňování. V roce 1955 došlo k prvnímu přijetí doporučení týkající se eliminace dvojího zdanění, který vypracovala Komise OECD (dříve Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci, OEEC). O rok později vypracovala Komise OECD jednotný model o zamezení dvojího zdanění pro členské státy OECD nazvaný „*Návrh smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*“ a dále doporučila i revizi již platných smluv (Nerudová, 2017).

Díky neustálému vývoji přeshraniční spolupráce byl tento model několikrát upravován a vzhledem k postupující globalizaci a prudkému ekonomickému růstu v 80. a 90. letech minulého století, začaly tento model od roku 1992 využívat nejen členské státy OECD, ale i země, které doposud členy nebyly. Smlouva by měla zaručit, že příjem nebo majetek daňového subjektu nebude podléhat mezinárodnímu dvojímu zdanění. Struktura modelové smlouvy OECD je uvedena v příloze č.1 – **Struktura modelové smlouvy OECD** (Nerudová, 2017).

Smlouva o zamezení dvojího zdanění dle modelu OECD se vztahuje na rezidenty smluvních států, která zahrnuje zdaňování příjmů a majetku. Aby nedocházelo ke dvojímu zdanění nebo naopak dvojímu nezdanění, smlouva obsahuje tzv. obecné právo, kde každý ze zúčastněných států má právo zdanit majetek či příjem a právo výhradní, ve kterém má stát právo zdanit majetek či příjem, jehož je rezident poplatníkem (Nerudová, 2017).

¹³ Existoval již tzv. model vypracovaný OSN z roku 1928, mexický model z roku 1943 nebo londýnský model z roku 1946.

Při zdaňování příjmů či majetku dle modelu OECD může dojít ve státě zdroje příjmu k neomezenému dvojímu zdanění. Neomezené dvojí zdanění se týká příjmů z nemovitostí, včetně příjmů ze zemědělství a lesnictví, zisků stálých provozoven nacházejících se v tomto státě, včetně zisků z jejich prodeje a z prodeje movitého majetku. Dále podléhá neomezenému dvojímu zdanění příjem z aktivit umělců a sportovců na území tohoto státu, příjmy ze závislé činnosti v daném státě, pokud doba výkonu nepřesáhla 183 dní v roce v období po době jdoucích 12 měsíců a také platy, mzdy a odměny vyplacené fyzickým osobám za odvedené služby prokazované tomuto státu (Horáková, 2010).

K omezenému zdanění příjmů může dojít u příjmů ve formě dividend a úroků, jenž jsou většinou zdaňovány srážkovou daní a příslušný článek smlouvy udává také maximální výši srážkové daně. Dle modelu OECD smlouvy o zamezení dvojího zdanění dovolují smluvním státům použít k zamezení dvojímu zdanění *metodu vynětí* (viz. 2.3.4) a *metodu zápočtu* (viz. 2.3.3.) (Nerudová, 2017).

2.9.3 Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění OSN

První kroky související se zamezením mezinárodního dvojího zdanění, v rámci Ligy národů (později OSN), se datují do roku 1921. V té době byla ustanovena skupina, jejími členy byla Velká Británie, USA, Itálie a Nizozemí, k vypracování studie o aspektech mezinárodního dvojího zdanění. Později tuhle skupinu rozšířily i další státy. V letech 1922-1927 byl výsledkem činnosti skupiny návrh *„Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve speciálních případech přímého zdanění v oblasti příjmů a majetku“*, *„Bilaterální smlouvy o administrativní pomoci v oblasti zdaňování“*, a *„Bilaterální smlouvy o pomoci v oblasti výběru daní“* (Nerudová, 2017).

Na základě jednání, jehož se zúčastnili zástupci členských i nečlenských státech, byla založena fiskální komise, jejímž cílem bylo vytvořit jednotná pravidla pro zdaňování přeshraničních aktivit. V roce 1933 byla sestavena *„Smlouva o alokaci příjmů z podnikání mezi státy“* (Nerudová, 2017).

V roce 1940 se uskutečnila konference v Mexiku, jejímž cílem bylo přijetí tzv. mexického modelu- *„Model bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů“* a *„Model bilaterální smlouvy o vzájemné administrativní spolupráci při vyměřování a výběru přímých daní“* (Nerudová, 2017).

I tyto modelové smlouvy prošly řadou revizí, stejně jako smlouvy o zamezení dvojího zdanění dle modelu OECD. V roce 1946 následovala další revize, tzv. londýnský model,

týkající se zejména zdaňování úroků, dividend, licenčních poplatků a důchodů. Po roce 1954 se již veškeré aktivity přesunuly do OEEC (nyní OECD), kde doposud probíhají. V polovině 60. letch minulého století bylo cílem OSN podpořit tok zahraničních investic do rozvojových zemí. Navržená modelová smlouva OSN byla přijata **v Ženevě v roce 1979** a následně publikována v roce 1980 pod názvem „*Model smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi*“. Struktura modelové smlouvy OSN je uvedena **v příloze č.2 – Struktura modelové smlouvy OSN** (Nerudová, 2017).

Modelová smlouva OSN je primárně uzavírána s rozvojovými zeměmi, neboť právo zdanit příjem je ponechám státu, kde se nachází zdroj příjmu poplatníka, a tak tento model podporuje investování v rozvojových zemích.

2.9.4 Zásadní rozdíly mezi smlouvou o zamezení dvojího zdanění OECD a OSN

Jak jsem již zmínila výše, Modelová smlouva OECD se v zásadě liší od Modelové smlouvy OSN především svým zaměřením na vztahy mezi vyspělými státy a státy rozvojovými. Zásadní rozdíly mezi modelem OECD a modelem OSN jsou obsaženy zejména v těchto ustanovení (Nerudová, 2017):

- stálá provozovna,
- zisky podniků,
- dividendy,
- úroky,
- licenční poplatky,
- zisky ze zcizení majetku,
- ostatní příjmy.

Termín **stálá provozovna** je v modelové smlouvě OSN vymezen mnohem rozsáhleji a doba trvání, na jejímž základě vzniká stálá provozovna, trvá šest měsíců na rozdíl od modelu OECD, kde tato doba činí 12 měsíců. Poskytováním služeb pomocí zaměstnanců nebo také osobami spojenými se společností, kde doba přesahuje šest měsíců, vede ke vzniku stálé provozovny pouze v modelu OSN, v modelu OECD tomu tak není. Za stálou provozovnu se tak považují i pojišťovací společnosti, které vybírají pojistné ve druhém státě. Zařízení nebo zásoby uskladněné za účelem dodání zboží nebo obchodování jsou podle modelu OSN také považovány za stálou provozovnu.

Zisky podniků jsou těsně spjaty s existencí stálých provozoven. V modelu OSN zisky podniku jedné země jsou zdaňovány pouze v této zemi za předpokladu, že podnik neprovozuje

svou činnost ve druhé zemi pomocí stále provozovny, která je tam umístěna. Pakliže je činnost vykonávána tímto způsobem, můžou být zisky podniku zdaňovány ve druhé zemi způsobem a v takové velikosti, jaké je lze přičíst stále provozovně nebo prodejem zboží v této druhé zemi, které je identického či obdobného typu jako zboží prodávané pomocí stále provozovny. Tohle ovšem neplatí v modelu OECD, kde jsou zdaňovány zisky pouze stále provozovny (Nerudová, 2017).

Podstatným rozdílem mezi modelem OECD a OSN v případě **dividend, úroků a licenčních poplatků** je fakt, že model OSN neudává žádné sazby srážkové daně a ponechává v téhle oblasti prostor pro bilaterální jednání. V modelu OECD mohou být licenční poplatky zdaněny pouze v zemi, ve které je daný příjemce rezidentem, avšak model OSN umožňuje zdanit tyto poplatky v zemi zdroje, jestliže uložená daň nepřesáhne určité procento z hrubé částky (Nerudová, 2017).

Právo zdanit **zisky ze zcizení majetku** má dle modelu OSN stát zdroje. Zisky ze zcizení akcií nebo jiných obdobných práv na společnosti, jejichž majetek se skládá přímo nebo nepřímo zásadně z nemovitého majetku, který je umístěn ve státě zdroje, podléhají zdanění v tomhle státě. Totožné znění se zahrnuje do modelové smlouvy OECD od roku 2003.

Ostatní příjmy jsou dle modelu OSN zdaňovány ve státě zdroje, avšak dle modelu OECD jsou tyto příjmy zdaňovány ve státě, ve kterém je poplatník rezidentem (Nerudová, 2017).

2.9.5 Modelová smlouva USA

Vedle modelové smlouvy OECD a OSN existují i další smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Jednou z nich je od **roku 1996 modelová smlouva USA**, která vytváří základ pro veškeré bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které USA uzavírá. Tato smlouva hájí zájmy USA jako kapitálově exportní země v oblasti zisků podniků, letecké a námořní přepravy, dividendy, penze, výživné aj. Důraz je také kladem na výměnu informací a administrativní spolupráci (Nerudová, 2014).

2.9.6 Modelová smlouva Evropské unie

Dle Evropské komise je k dosažení hladce fungujícího trhu nezbytně nutné odstranit přeshraniční daňové problémy, které postihují subjekty působící na jednotném vnitřním trhu. „V současné době neexistuje v Evropské unii žádný jednotný model, dle kterého by členské státy měly postupovat při uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění. Cílem Evropské komise je vytvoření modelu „evropské konvence zamezení dvojího zdanění“ na principu modelu

OECD, na jehož základě členské státy uzavírají bilaterální a multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění. “¹⁴

Obecně můžeme říci, že se Evropská unie snaží řešit problém mezinárodního dvojího zdanění uvnitř Společenství na základě vlastní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která se inspirovuje modelovou smlouvou OECD až na pár sporných výjimek těchto mezinárodních smluv, které jsou v rozporu s právem EU. Myšlenka vytvoření multilaterální smlouvy v rámci Evropské unie existuje již řadu let. První návrh smlouvy týkající se zdanění příjmů a majetku byl i přes snahu Evropské komise bezvýsledný a doposud neexistuje žádný výsledek této oblasti, přestože byla vytvořena pracovní skupina na nový návrh takovéto smlouvy. Přes stále narůstající počet členů Evropské unie bude komplikovanější vytvoření a přijetí nového konceptu smlouvy (Dík, 2016).

„Diskuse nad Evropskou modelovou smlouvou o zamezení dvojího zdanění vyvolává celou řadu otázek. Po zkušenostech s jinými multilaterálními smlouvami o zamezení dvojího zdanění (např. tzv. Nordic Treaty) je třeba, aby měl model strukturu, která by umožňovala časté revize, neboť k těmto u multilaterálních smluv dochází velice často. Proto se uvažovalo i o zavedení stálé technické komise, jež by zahrnovala zástupce jednotlivých členských států a navrhovala by dílčí změny modelu. “¹⁵

¹⁴ NERUDOVÁ, D. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. Daně a právo v praxi 2008/6 [online]. 2008 [cit. 25.10.2018]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdani-v-evrope-a-ve-svete/>

¹⁵ NERUDOVÁ, D. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. Daně a právo v praxi 2008/6 [online]. 2008 [cit. 25.10.2018]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdani-v-evrope-a-ve-svete/>

3 Zdaňování mezinárodních příjmů

Hlavní zásadou daňového systému je tzv. princip spravedlnosti, podle kterého dani podléhají všichni poplatníci, jejichž skutečné příjmy jsou předmětem k vyměření dani. Dani jsou tedy podrobeny veškeré příjmy, které vznikly na území daného státu a dle právních předpisů tyto příjmy podléhají zdanění. Každý stát má své vlastní daňové předpisy, které se mohou lišit ve velikosti daňového zatížení, struktuře daní, výběru a spravování daní aj. Tyto daňové rozdíly jsou přirozeným jevem, který je ovšem nutno řešit nikoliv na národní úrovni, nýbrž na mezinárodní úrovni.

Kvůli správnému výkladu mezinárodního zdaňování je nutné rozdělit příjmy dosahované ze zdrojů na území daného státu na příjmy z aktivní činnosti poplatníka a na pasivní příjmy poplatníka, které obvykle souvisí se zhodnocováním jeho majetku, kapitálu či duševního vlastnictví (Sojka, 2017).

3.1 Aktivní příjmy

Aktivní příjmy můžeme definovat jako příjmy z produktivní činnosti poplatníka, který je zaměstnancem či podnikatelem, jenž dosahuje při své osobní účasti na výkonu vlastní práce nebo kterých dosahuje z nakládání se svým majetkem. Zároveň za aktivní příjmy považujeme příjmy založené na minulé činnosti, která již není aktuální, tedy penze (Sojka, 2017).

3.1.1 Příjmy ze závislé činnosti

Definici závislé činnosti můžeme najít jak v ZDP, tak v zákoně 262/2006 Sb., zákoníku práce. Oba tyto zákony definují závislou činnost jako vztah mezi nadřízeným („zaměstnavatelem“) a podřízeným („zaměstnancem“), kdy zaměstnanec je povinen vykonávat činnosti dle příkazů od zaměstnavatele. Mezi příjmy ze závislé činnosti neboli ze zaměstnání řadíme příjmy plynoucí z území České republiky nebo na palubách lodí či letadel, které jsou provozovány daňovými subjekty České republiky. Dle §6 ZDP jsou za příjmy ze závislé činnosti u zahraničních osob považovány příjmy ze současného či dřívějšího pracovně právního vztahu, služebního poměru, členského poměru a také z poměru obdobného těm předcházejícím. Mezi příjmy ze závislé činnosti se mimo výše uvedených řadí také příjmy žáků a studentů z praktického výcviku, členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručeným omezením, komunistů komanditních společností, příjmy za práci likvidátorů, odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob (Rylová, 2012).

Osoby, kterým plynou výše uvedené příjmy jsou považováni za zaměstnance a naopak osoby, jež jsou povinni tyto příjmy vyplácet, jsou považováni za zaměstnavatele. Definici

závislé činnosti najdeme také ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, konkrétně v MS OECD v článku 14 („příjmy ze zaměstnání“) a v MS OSN v článku 15 („závislá činnost“). Příjem může být pravidelný nebo jednorázový, může na něj být právní nárok, ale také nemusí, může plynout přímo zaměstnanci, ale i pověřené osobě, na kterou přešlo příslušné právo. Za příjem ze závislé činnosti považujeme také rozdíl, o který je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnuté služby či věci nižší, než je cena zjištěná dle zvláštního právního předpisu. Pokud poskytne zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně motorové vozidlo k soukromým i služebním účelům, pak je příjmem zaměstnance částka ve výši 1 % ze vstupní ceny vozidla za každý kalendářní měsíc včetně započatého měsíce, ve kterém bylo vozidlo poskytnuto zaměstnanci. Pokud činí 1 % ze vstupní ceny vozidla méně než 1 000 Kč, pak se za příjem zaměstnance považuje částka právě ve výši 1 000 Kč.

V případě zahraničních osob v České republice je jejich příjem zdaňován pouze v případě, je-li jejich činnost vykonávána na našem území nebo na palubách letadel či lodí, jejichž provozovatelé jsou daňovými rezidenty České republiky. Na zdanění nemá žádný vliv místo, kde byla mzda vyplácena, stejně tak jako měna, ve které byla vyplácena, ani kdy je mzda vyplácena či jinak zúčtována. Za zdroj příjmu považujeme konkrétní činnost, a ne výplatu mzdy, proto bude tento příjem podléhat zdanění v České republice i tehdy, bude-li mzda vyplácena v jiné měně než korunách a k její výplatě dojde mimo území České republiky (Rylová, 2012).

„Zahraniční společnost ABZ má v České republice registrovanou stálou provozovnu, ve které pracovali zahraniční zaměstnanci. Mzda jim byla vyplacena bezhotovostně na jejich účet zřízený v zahraničí. Mzda jim byla poslána z centrály společnosti, nikoliv ze stálé provozovny. V České republice bylo zaměstnancům vyplaceno pouze cestovní náklady.

V tomto případě byla mzda i přes to, že byla fyzicky vyplacena v zahraničí a v cizí měně, podléhat zdanění v České republice podle platných právních předpisů, neboť zdrojem příjmu byla činnost, nikoliv výplata.“

Zahraniční osobu neboli cizince v tomto případě definujeme jako fyzickou osobu, která není státním občanem České republiky, stejně jako občanem Evropské unie (§1 odst. 2 zákona č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně některých zákonů). Právní úprava zaměstnávání cizinců se řídí zejména Listinou základních práv a svobod, ve které je zakotveno právo občana získávat prostředky pro své životní potřeby prací. Zahraniční osoby mohou pracovat na území České republiky pouze tehdy, pokud jim bylo uděleno povolení k zaměstnání a povolení k pobytu (§ 89 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti). Občané

Evropské unie, kteří ale nejsou občany České republiky, mají podle zákona o zaměstnanosti stejné postavení jako občané České republiky (§ 3 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti). Z hlediska ZDP a zdanění není důležité, zda je zaměstnanec cizincem či občanem České republiky, ale podstatné je, zda zaměstnancem je či není daňovým rezidentem České republiky.

Příjmy ze závislé činnosti plynoucí z České republiky jsou od daně osvobozeny, pokud jsou splněny veškeré uvedené podmínky (Rylová, 2012):

- zaměstnancem je zahraniční osoba,
- zaměstnavatelem je také zahraniční osoba,
- časové období související s vykonávanou činností nepřesahuje dobu 183 dní v období 12 po sobě jdoucích měsíců a
- jedná-li se o příjmy z činnosti, jež nejsou vykonávány ve stálé provozovně.

3.1.2 Příjmy ze samostatné činnosti

V případě příjmů ze samostatné činnosti hraje klíčovou roli stálá provozovna. Stálou provozovnu můžeme definovat jako „*trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku.*“¹⁶

Dle vnitrostátní úpravy České republiky může příjemce ze samostatné činnosti dosáhnout jak daňový rezident, tak i daňový nerezident ve státě zdroje, jehož příjmy splňují zákonem dané parametry vzniku stálé provozovny. Daňový rezidenti České republiky své příjmy zdaňují dle příslušných ustanovení ZDP, zatímco daňový nerezidenti ČR se řídí §22 ZDP, kde jsou přesně vypsány příjmy, které této dani podléhají. Zjištěná daň slouží pouze jako záloha na daňovou povinnost poplatníka, zúčtovatelnou v daňovém přiznání. Pokud nastane situace, kdy nerezident nesplnil veškeré podmínky pro vznik stálé provozovny, jsou veškeré jeho příjmy zdaněny ve státě jeho rezidence. Jestliže nerezidentovi ČR plynou příjmy z České republiky a zároveň zde nemá stálou provozovnu, je jeho příjem zdaněn srážkovou daní ve výši 15 % u zdroje. Je tedy nemožné, vyjma sportovců, umělců a jiných, aby nerezident druhého státu, který ovšem uzavřel smlouvu s ČR o zamezení dvojího zdanění, zdanil svůj příjem srážkovou daní v České republice (Sojka, 2017).

Z tohoto tedy vyplývá, že stát zdroje příjmu má nárok na zdanění tohoto příjmu pouze v případě, kdy v daném státě existuje stálá provozovna. Stálá provozovna a vznik stálé

¹⁶ Vyškovská, 2010, str. 55

provozovny patří mezi klíčový pojem v oblasti dvojího zdanění, a proto jej nalezneme nejenom v mezinárodních smlouvách, ale také i ve vnitrostátních legislativách.

Vznik stálé provozovny z titulu provozování služeb, ale také poradenských a manažerských služeb, je podle SZDZ podmíněno určitou dobou trvání dané činnosti zaměstnanci podniku jednoho státu na území státu druhého, například dle SZDZ mezi Českou republikou a Francií je tato doba trvání dané činnosti stanovena na více než 9 měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období (Vyškovská, 2010).

Správné vymezení pojmu stálá provozovna a její vznik zásadní význam také pro příjmy daňových nerezidentů pocházejících ze států, s nimiž nemá Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Nejčastěji dochází k záměně pojmů „*stálá provozovna*“, „*odštěpný závod*“ a pouze „*provozovna*“. Definici **stálé provozovny** najdeme výše, ve zkratce se jedná pouze o označení existující daňové povinnosti daňového rezidenta na dani z příjmu. Z tohoto důvodu není možné stálou provozovnu „založit“, neboť vzniká na základě splnění zákonných podmínek určité činnosti daňového nerezidenta ve státě zdroje. Za **odštěpný závod** označuje především organizační složku podniku, která by měla vykazovat svou hospodářskou, ale také funkční samostatnost, jelikož podnikatel ji učinil jako pobočku svého podnikání. Oprávnění zahraniční osoby podnikat na území České republiky vzniká dnem zápisu odštěpného závodu do obchodního rejstříku. Pojem **provozovna** slouží k registraci zahraniční osoby k dani z přidané hodnoty, která se řídí *zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty*. Jedná se o místo, kde může pověřená osoba uskutečňovat dodání zboží, poskytovat služby či může docházet k převodu nemovitostí, neboť je stálá a má vhodné personální a technické zdroje (Sojka, 2017).

3.1.3 Tantiémy

Příjmy členů statutárních orgánů jsou podle SZDZ posuzovány dle samostatného článku „Tantiémy“. Modelová smlouva upravuje tantiémy v článku 16 jako: „*Tantiémy a jiné podobné platy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu jako člen správní nebo dozorčí rady společnosti, která je rezidentem druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.*“¹⁷

Dle českého ZDP představují tantiémy podíl přiřazovaný členům statutárních orgánů k nerozdělovanému zisku. Tantiémy považujeme za daňově uznatelný náklad dané kapitálové společnosti a její příjem není vázán na místo výkonu společnosti. Toto právo si uplatní právě

¹⁷ Sojka, 2017

vyplácející kapitálová společnost, a proto zdanění přísluší státu, ve kterém se daná společnost nachází. Tohle oprávnění aplikuje české právo pro daňového nerezidenta ČR, kdy pro jeho příjem platí srážková daň ve výši 15 %. Dle §36 odst. 7 ZDP jsou daňový nerezidenti členů statutárních orgánů oprávněni podat v ČR daňové přiznání za příslušný kalendářní rok, sraženou daň je možné započítat jako zálohu na dani a vykázat přeplatek daně z důvodu oprávněných slev na dani či možnosti odčitatelných položek. Od roku 2014 vstoupila platnost novela, ve které se uvádí, že takový příjem nepodléhá odvodům zdravotního ani sociálního pojištění. Dle §6 odst. 12 ZDP se bude ovšem při výpočtu měsíční srážky daně vycházet ze základu daně navýšeného o tzv. fiktivní pojistné¹⁸. Při měsíčním zúčtování nelze uplatnit žádné slevy na dani či daňová zvýhodnění. Na konci zdaňovacího období má daňový nerezident možnost uplatnit základní slevu na dani, případně slevu na studenta. Ostatní slevy na dani, případně odčitatelné položky může poplatník uplatnit v případě, kdy úhrn všech jeho příjmů ze zdrojů na území České republiky dosahuje minimálně 90 % všech jeho celosvětových příjmů (Sojka, 2017).

3.1.4 Umělci a sportovci

Definici „umělce“ a „sportovce“ nenajdeme v tuzemských předpisech, ani v mezinárodních smlouvách. Modelová smlouva OECD definuje umělce ve vztahu k jevišti, filmové či výhradní umělce. Za umělce ovšem nelze podle smlouvy považovat režiséry, choreografy a kameramany. Pojem „sportovec“ se nevztahuje pouze na tradiční disciplíny, ale i na šachisty a hráče jiných stolních her.

Zdanění veřejně vystupujících umělců či sportovců je zcela ponecháno na státě zdroje. Tyto příjmy jsou zdaňovány srážkovou daní, ale nezáleží, zda příjem pochází ze závislé činnosti, či z té samostatné. Je důležité rozlišit příjmy poplatníků z reklam či prodeje osobních práv za účelem reklamní kampaně, kdy je nezbytné tyto příjmy posuzovat zvlášť, neboť mají svůj zvláštní režim (Sojka, 2017).

3.1.5 Penze a veřejné funkce

V modelové smlouvě OECD najdeme penze v článku 18, který přesně a stručně stanovuje, že příjem poplatníka je zdaňován ve státě, z něhož daný příjem pochází. Důležité je také se ale zaměřit o jaký druh penze se jedná, neboť některé penzijní systémy nám umožňují kombinovat jak penze z veřejných zdrojů, tak i penze ze soukromých povinných či soukromých nepovinných penzijních pojištění. Na rozdíl od veřejných pojištění, soukromé pojištění musí

¹⁸ Fiktivní pojistné zahrnuje odvody na pojistné a sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

z větší části zdanit poplatník ve státě rezidentury bez ohledu na místo, odkud tento příjem pochází.

V rámci českého ZDP podle §4 odst. odst. 1 písm. h) je zdanění penze od daně z příjmu fyzických osob osvobozena a to, pokud nepřekračuje výši 36násobku minimální mzdy, která je platná od 1. ledna kalendářního roku. V případě překročení této hranice se příjem řídí dle §10 ZDP (Sojka, 2017).

Odměny vyplacené poplatníkovi za výkon veřejných funkcí, ať už se jedná o platy či penze, do kterých zahrnujeme kromě odměn poskytnuté státem i nižší správní útvary a místní útvary, jsou zdaňovány výhradně ve státu, který je vyplácí, a to dle čl. 18 MS OECD. Podle komentáře k MS OECD je tento postup založen právě na mezinárodní zdvořilosti, na které je daný článek založen. Tento princip se aplikuje i na penze související s dřívějším výkonem této funkce. Výjimka se vztahuje pouze na daňové nerezidenty, kteří výkon funkce provádějí mimo jeho území. V tomto případě dle Vídeňské úmluvy tito poplatníci zdaní své příjmy pouze v druhém smluvním státě (Sojka, 2017).

V případě zdaňování příjmů z veřejných funkcí je kladen velký důraz na pečlivé nastudování úpravy příslušné SZDZ, neboť většina smluv o zamezení dvojího zdanění obsahuje v případě veřejných funkcí drobné odchylky a velký důraz je také kladen prokázání původu daného příjmu (Sojka, 2017).

3.1.6 Studenti, žáci, stážisté, pedagogové a výzkumní pracovníci

Existence smluv o zamezení dvojího zdanění se dotýká i pomoci studentům, neboť veškeré stipendia jsou od daně osvobozeny. V oblasti zdanění není ani důležité, zda student při svém pobytu v zahraničí plní podmínky pro rezidenturu v daném státě, případně má-li i jiné příjmy než zmiňované stipendium.

Při zdaňování příjmů studentů, pedagogů a jiných výzkumných pracovníků je nezbytně nutné pečlivě zkoumat jednotlivé smlouvy, neboť rozsah osob, na které se tyto výjimky vztahují, se posuzuje individuálně. Značné rozdíly najdeme také v okruhu příjmů, kterých se tato úprava týká (Sojka, 2017).

3.2 Pasivní příjmy

Mezi pasivní příjmy řadíme zejména příjmy z užívání majetku, příjmy z poskytnutí různých práv a také kapitálové či úrokové výnosy. Obecně tedy můžeme říci, že se jedná o takové příjmy, jenž nezbytně nevyžadují aktivní účast vlastníka na jejich vzniku a zároveň jeho fyzickou přítomnost ve státě zdroje (Sojka, 2017).

3.2.1 Dividendy a podíly na zisku

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nechápou pojem „dividendy“ jen jako příjmy z akcií a podílů na zisku, ale zahrnujeme sem také příjmy z pohledávek spojených s účastí na zisku a příjmy z jiných společenských práv, které jsou podrobeny ve smluvních státech stejnému zdanění, tedy daňovému režimu, jako příjmy v podobě akcií. Stejnou myšlenku nalezneme také v českém ZDP, kdy pod pojem dividendy spadají také např. příjmy tichého společníka, podíly na likvidačním zůstatku, vypořádací podíly, příjmy plynoucí společníkovi v souvislosti se snížením základního kapitálu společnosti či plnění ze zisku svěřeneckého fondu. Pod pojem „dividendy“ ovšem nezahrnujeme příjmy z převodu podílů a akcií, neboť ty řadíme pod článek 13 MS OECD – Zisky ze zcizení majetku (Sojka, 2017).

S postupující globalizací a neustálou snahou přilákat do země nové investory, dochází ke snižování v rámci zamezení dvojího zdanění daňových sazeb pro zdaňování dividendy, některé státy dokonce tuhle sazbu zcela zrušilo, např. Lotyšsko, Kypr, Maďarsko, Lucembursko, Slovensko aj. V České republice je stanovená daň z dividend ve výši 15 %. Díky rozdílným sazbám daně upřednostňují podnikatelé přesun sídla jejich společnosti do zahraničí, než je jejich rodná země. Primárním důvodem je nižší daňové zatížení, ale také odlehčená byrokracie, lepší vymahatelnost a transparentnost práva.¹⁹ V rámci českého ZDP existuje ještě tzv. represivní srážková daň ve výši 35%, která se aplikuje na dividendy u zemí mimo Evropskou unii a Evropský hospodářský prostor, s nimiž nemá Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo alespoň dohodu o výměně informací v daňových záležitostech v oblasti daní z příjmů, případně pokud se nejedná o zemi, která je součástí mezinárodní smlouvy, která obsahuje ustanovení o výměně daňových informací v oblasti daní z příjmu. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění přidělují příjem právě tomu státu, jehož je poplatník rezidentem (Sojka, 2017).

Existují dva systémy při výběru daně z příjmů – refundační systém a systém čistě plátcovský. Refundační systém můžeme nalézt u řady států, včetně evropských. Tento systém nalezneme také v české daňové úpravě u zdaňování příjmů umělců a sportovců dle SZDZ s USA. Podstata fungování refundačního systému spočívá v tom, že plátce daně sráží nerezidentům daň v souladu s vlastními vnitrostátními předpisy a není jeho povinností zkoumat jednotlivé části smlouvy. Záleží pak již na samostatném poplatníkovi, zda se obrátí na místní úřady a stanoveným postupem bude požadovat případné vrácení rozdílu mezi sraženou daní a

¹⁹ Česká účetní kancelář, a.s., 2019

daní, která byla uzavřena mezinárodní smlouvou. Tento systém je vhodný prakticky pouze pro plátce daně, neboť nenese žádnou odpovědnost za nesprávnou aplikaci mezinárodních smluv, jenže pro poplatníka i administraci místních úřadů je to značně nevýhodné (Sojka, 2017). Plátcovský systém je aplikován v České republice. Jeho podstata spočívá ve sražení daně u zdroje a plátce daně je povinen ji odvést správci daně s veškerými požadavky. Plátce daně tedy nebere v potaz pouze vnitrostátní předpisy, ale také mezinárodní smlouvy, případně směrnice EU. Tento systém je díky administrativní náročnosti nevýhodný pro plátce, ale na druhou stranu nezatěžuje poplatníka jako takového. V obou případech je nezbytně důležité dbát na to, že český poplatník mající příjmy plynoucí ze zahraničí si může v rámci zápočtu uplatnit maximálně takovou daň, která odpovídá příslušné mezinárodní smlouvě. Dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP nelze daň zaplacenou v zahraničí nad rámec platných smluv uplatnit jako náklad. Existuje také kombinace obou systémů, který používá třeba Německo nebo Rakousko. Větší část sice spočívá v refundačním systému, avšak na základě předběžného oznámení finanční správě může plátce poplatníkovi srazit daň stanovenou ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění (Sojka, 2017).

Postupy při procesu srážky a odvodu daně z dividend jsou zcela v kompetenci vnitrostátní úpravy každého státu. Od roku 2000 obsahuje ZDP jednotnou lhůtu pro odvod daně, proto v okamžiku výplaty dividend musí plátce daně prvně daň srazit, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada nebo členská schůze rozhodla o rozdělení zisku. S tím se pojí současně další povinnost, kdy musí odvod srážkové daně plátce ohlásit správci daně do 20 dnů po uplynutí měsíce, ve kterém vznikla plátcí povinnost tuto daň srazit (§ 137 odst. 1 DŘ). Tohle hlášení ovšem nelze zaměňovat s vyúčtováním daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně dle § 38d odst. 10 ZDP. Při zdaňování příjmů z dividend pocházejících ze zahraničí je důležité, zda jsou zdaňovány příjmy fyzické osobě nebo právnické. Právnická osoba má povinnost po prokázání věcné podstaty dividend zdanit tento příjem jako samostatný základ daně ve výši 15 %, pokud ovšem tyto dividendy neplynou z mateřské společnosti. V takovém to případě jsou tyto dividendy osvobozeny dle § 19 ZDP. Naproti tomu fyzické osoby musí svůj příjem z dividend zahrnout do dílčího základu daně dle § 8 odst. 4 ZDP, kde už si ovšem nemůže uplatit výdaje (Sojka, 2017).

3.2.2 Úroky

Mezinárodní zdanění chápe pojem „úroky“ jako odměnu za přechodně poskytnuté finanční prostředky. Tento pojem je velice široký a obecný, neboť je zde snaha o pokrytí co největšího počtu definic pojmu úroků v jednotlivých zemích.

Většina smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a ostatními státy přiznává právo na zdanění vyplacených úroků rezidentskému státu věřitele. V opačném případě přiznávají státu zdroje právo na zdanění sazbou ve výši 5 nebo 10 %. Česká republika u daňových nonrezidentů zdaňuje úroky ve výši 15% sazby dle §36 odst. 1 písm. b) bodu 1 ZDP. Navíc od roku 2013 existuje pro státy, které nejsou součástí EU a EHP, jenž nemají uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo nejsou součástí žádné jiné dohody, tzv. represivní sazba daně ve výši 35 % (Sojka, 2017).

Zdanění úroků lze prakticky dvěma způsoby, a to zahrnutím úroků do základu daně nebo zdaněním u zdroje. Zdanění u zdroje je pro plátce komplikovanější, protože musí u poplatníka rozlišit, zda se jedná o právnickou nebo fyzickou osobu, zda se jedná o rezidenta či nerezidenta. Podobně jako u dividend i u zdaňování úroků většina států využívá tzv. refundační systém a je na každém poplatníkovi, aby si hlídal správnost výpočtu daňové povinnosti.

Fyzické osoby, jež jsou rezidenty ČR, zdaní své úrokové příjmy dle § 8 ZDP v rámci dílčího základu daně. Do dílčího základu daně se u fyzických osob stávají úroky z poskytnutých zápůjček a úvěrů, úrok z hodnoty splaceného vkladu ve smluvené výši členů obchodních korporací, úroky z prodlení či úrokové a jiné výnosy ze směnec. Zahrnou zde tedy své úroky ze zdrojů na území ČR, ale také úroky plynoucí ze zahraničí dle § 8 odst. 4 ZDP. Obdobně jako u dividend, i zde nejsou náklady spojené s úroky daňově uznatelné. Ovšem již daň zaplacenou v zahraničí si můžou uplatnit formou zápočtu daně zaplacené v zahraničí, pokud byla uzavřená smlouva o zamezení dvojího zdanění nebo jako náklad v následujícím zdaňovacím období. U daňových nerezidentů se daň sráží podobně jako tomu bylo u dividendy přímo u zdroje dle § 36 odst. 1 písm. b) bodu 1 ZDP. I když je srážková daň ve výši 15 %, musí plátce daně použít takovou sazbu daně, která je uvedena ve SZDZ. Pokud se jedná v případě třetích zemí, s kterými nemá Česká republika podepsanou dohodu, použije se v tomto případě srážková daň ve výši 35 % (Sojka, 2017).

Z pohledu právnických osob, jež jsou rezidenty, jsou jejich úrokové příjmy zaúčtovány jako výnos a stanou se tak dílčím základem daně.

Z administrativního hlediska je postup zdanění téměř totožný jako v případě zdaňování dividendy, rozdíl je zejména ve lhůtě sražení daně, kdy u úroků není možné odsunout srážku daně na období nejpozději do 3 měsíců od rozhodnutí valné hromady, jak tomu bylo v případě dividend. Dle § 38d odst. 1 ZDP je plátce povinen provést srážku při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka nejpozději v den, kdy plátce o závazku v daném účetním období účtuje v souladu s účetními předpisy. Od roku 2016 je již odstraněna povinnost

plátce daně podávat hlášení o vyplacení úroků fyzickým osobám, které jsou daňovými nerezidenty (Sojka, 2017).

3.2.3 Licenční poplatky

Pod pojem licenční poplatky můžeme zařadit různou škálu příjmů. Smlouva o zamezení dvojího zdanění řadí mezi licenční poplatky zejména platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva, bez ohledu na to, zda se jedná o dílo vědecké, umělecké či literární. Dále zde řadíme úhrady za užití kinematografických filmů nebo nahrávek pro televizní či rozhlasové vysílání. V neposlední řadě sem řadíme práva za užití průmyslového, vědeckého nebo obchodního zařízení či poplatky jako náhrada za užití patentů, ochranných známek, know-how, modelů či návrhů aj (Vyškovská, 2010).

Obecně dle smlouvy OECD mají licenční poplatky povahu úhrady za užívání práv, které přináší poplatníkovi další zpeněžení. Naopak za licenční poplatky neřadíme takové úhrady, které slouží k jakémukoli dalšímu nakládání s převáděnými právy či využití práv k vlastní spotřebě nebo spotřebě uživatele (Sojka, 2017).

Pokud zahraniční subjekt udělí českému subjektu souhlas a za určitých podmínek k využívání technických výkresů, plánů, návrhů a podobně, pak příjem, který zahraniční subjekt tímto způsobem získal, bude dle § 22 odst. 1 písm. d) bod 1 zdaňovat na území České republiky. Opačným případem je situace, kdy zahraniční subjekt vypracoval na zakázku českému subjektu technické výkresy, plány, návrhy a podobné, tím pádem již není zahraniční subjekt oprávněn danou zakázku dále využívat či udělovat třetím osobám. V tomto případě již nemluvíme o příjmu zahraničního subjektu jako o licenčním poplatku, nýbrž o prodej nehmotného statku s veškerými právy jimi spojené (Sojka, 2017).

V rámci mezinárodního zdanění se můžeme setkat s dělením licenčních poplatků, a to na licenční poplatky kulturní a průmyslové. Takové dělení najdeme například ve smlouvě mezi Českou republikou a Slovenskou republikou. Tato smlouva přiznává u kulturních poplatků právo na zdanění pouze státu, jenž je daňový rezident skutečným vlastníkem, na rozdíl od průmyslových poplatků, kde stát zdroje vyhrazuje právo na zdanění ve výši 10 %. Podobný způsob aplikují i jiné státy, a to Dánsko či USA. Smlouvy uzavřené s Německem, Polskem či Rakouskem ovšem toto rozdělení neakceptují, a proto poskytují právo na zdanění státu zdroje ve výši 5 %. Vymezení kulturních poplatků většinou nečiní nikomu velké problémy. S menšími nesrovnalostmi se můžeme setkat v případě architektonických studií a plánů. U průmyslových

licenčních poplatků se s největším problémem setkáme v oblasti zdanění software, obchodních a průmyslových pávech a vědeckých zařízení (Sojka, 2017).

Fyzické osoby, jež jsou daňovými rezidenty České republiky, jsou licenční poplatky předmětem daně dle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP. Zde je poplatník zahrne do svého dílčího základu daně ze samostatné činnosti. Zároveň vstupují licenční poplatky do základu daně pro výpočet solidární daně dle § 16a ZDP. Oproti zdaňování úroků či dividend je možné, aby si poplatník k danému příjmu uplatnit daňově uznatelné náklady. V případě právnických osob je postup zdaňování totožný jako u úroků či dividend, kdy prostřednictvím výnosu zahrne tento příjem poplatník do základu daně. Souběžně je ovšem důležité, aby poplatník disponoval potvrzením o sražené a zaplacené dani od zahraničního správce daně (Sojka, 2017).

Dle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP je daňovým nerezidentům České republiky příjem z licenčních poplatků zdaněn již u zdroje ve výši 15 %. Současně jako u úroků a dividend je od roku 2003 za stejných podmínek aplikována i represivní srážková daň ve výši 35 %. Týká se států, s nimiž nemá Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo alespoň dohodu týkající se této oblasti (Sojka, 2017).

Plátce je povinen srazit daň, stejně jako v případě dividend a úroků dle §38d ZDP, a to k datu úhrady, ovšem nejpozději v den, kdy je povinen účtovat o příslušném závazku. Sraženou daň je povinen plátce odvést správci daně ve lhůtě do 30 dní od konce měsíce, ve kterém byla provedena srážka. Sražená daň musí být také dle § 38d odst. 3 ZDP ohlášena plátcem daně příslušnému finančnímu úřadu. Avšak plátce daně se může v případě vysoké frekvence se správcem daně dohodnout na ročním souhrnném hlášení (Sojka, 2017).

3.3 Způsoby vybírání daně

Daně tvoří významnou složku veřejného rozpočtu většiny států. Pravidelný a správný způsob vybírání daní je důležitý pro plynulý tok příjmů do veřejného rozpočtu každé země. Výběr daní se provádí na základě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který určuje povinnost daňového subjektu stanovit si výši daně. Daňový subjekt je povinen oznámit správci daně skutečnosti k vyměření výši daně pomocí daňového přiznání v termínu stanoveném daňovým zákonem. Daňový rezidenti mají tzv. celosvětovou daňovou povinnost, neboť v České republice zdaňují veškeré své příjmy plynoucí jak z území ČR, tak i mimo ni. Zatím co daňový nerezidenti mají pouze omezenou daňovou povinnost a v České republice zdaňují pouze příjmy plynoucí právě jen z území ČR (Děrgel, 2009).

3.3.1 Vybírání záloh na daň

Vybírání záloh na daň podléhají pouze u daňových nerezidentů příjmy ze závislé činnosti. Při tomto způsobu musí být ovšem splněny i další podmínky, zejména že příjmy vyplácí firma, která je rezidentem České republiky nebo zde má alespoň stálou provozovnu.

Dle § 38c ZDP za veškerou odpovědnost odvodu daně ve správné výši odpovídá plátcce příjmu. Od roku 2008 si může daňový nerezident uplatnit základní slevu na dani na poplatníka dle § 35ba odst. 1 ZDP při měsíčním zúčtování mezd. Dále může nerezident požádat zaměstnavatele o roční zúčtování záloh či podat přiznání, neboť u této slevy byla zrušena podmínky dosahovat *nejméně 90 %* příjmů ze zdrojů plynoucích z České republiky. Slevu lze uplatnit také zpětně prostřednictvím daňového přiznání zpětně za celé zdaňovací období. Na další slevy má poplatník nárok dle § 35ba ZDP výlučně prostřednictvím daňového přiznání (Děrgel, 2009).

3.3.2 Vybírání daně srážkou

Vybírání daně srážkou je tzv. režim „konečného“ zdanění zvláštní sazbou daně dle § 36 ZDP, přičemž tato sazba se použije dle vnitrostátního zákona v případě u nerezidenta smluvního státu, s nímž nemá Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V případě uzavření smlouvy mezi smluvními státy se použije sazba, kterou stanovuje smlouva, ale jen v případě, že tato sazba není vyšší než sazba uvedená v § 36 ZDP. Obdobný způsob můžeme uplatnit u rezidentů např. u úroků, dividend nebo výher.

Odpovědnost za včasnou a správnou srážku daně z vyplaceného příjmu daně nese plátcce tohoto příjmu, a proto je nezbytně nutné znát rezidentství tohoto poplatníka, kterému srážku provádí. V případě nejasností si může od poplatníka vyžádat potvrzení o daňovém domicilu (Děrgel, 2009).

3.3.3 Daňové přiznání a zajištění daně

Jestliže dosáhla fyzická osoba v zahraničí příjmů, jenž jsou v České republice zdaňovány pomocí metody vynětí a zároveň již nemá další příjmy, které podléhají daňovému přiznání, je možné, aby tato osoba uplatnila metodu zamezení dvojího zdanění bez podání daňového přiznání. Většinou je ovšem nezbytné daňové přiznání podat (Podivínská, 2009).

Tuto výjimku nalezneme v § 38g, odst. 2 ZDP., kde se uvádí „..... Rovněž není povinen podat daňové přiznání poplatník, jemuž plynou pouze příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky ze zahraničí, které jsou podle § 38 vyjmuty ze zdanění. Daňové přiznání za zdaňovací období je ale povinen podat poplatník uvedený v § 2 odst. 3, který uplatňuje slevu na dani podle

§ 35ba odst. 1 písm. a) až e), nebo daňové zvýhodnění a nebo nezdanitelnou část základu daně podle § 15 odst. 3. a 4. Daňové přiznání je také povinen podat poplatník, kterému byly vyplaceny nebo který jiným způsobem obdržel příjmy ze závislé činnosti a nebo funkční požitky za uplynulá léta, které se nepovažovaly podle § 5 odst. 4 za jeho příjmy ve zdaňovacím období, kdy byly účtovány plátcem daně v jeho prospěch. “

Daňový nonrezidenti, jimž plyne příjem formou stálé provozovny nebo z prodeje nemovitostí na území České republiky, dále příjmy plynoucí z pronájmu, z prodeje obchodních podílů aj. Za správně odvedenou částku daně zodpovídá poplatník, plátce si může výši daně pouze zjistit. Odvod zajištěné daně je ve formě zálohy na daň (viz. 3.3.1). V určitých případech dochází k zajištění daně dle § 38e ZDP, kdy daňový nonrezident je povinen svou daňovou povinnost vypořádat podáním daňového přiznání. Zajištěné částky se odvedou místnímu správci daně a zároveň podá plátce daně hlášení o provedeném zajištění daně. Termín pro odvod zajištěné částky daně je stanoven na poslední den následujícího měsíce po měsíci, ve kterém vznikla povinnost zajištění daně srazit (Horáková, 2010).

K zajištění daně nedochází v případě, pokud by nerezident byl rezidentem jiného členského státu Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru. Zajištění daně se nepoužívá také v situaci, pokud by se jednalo o úhrady za zboží či služby v maloobchodě nebo z plateb za nájemné od fyzických osob za bytové prostory či pokud byla provedena srážka daně dle § 36 ZDP (Horáková, 2010).

4 Eliminace dvojího zdanění v České republice

V následující kapitole bude podrobněji rozebráno postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním řádu České republiky a také její eliminace. Česká republika má s většinou států uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo alespoň dohodu v daňové oblasti. Smlouvy o dvojím zdanění ovšem nemění sazby daní v jednotlivých státech, pouze doplňují a pozměňují daňovou povinnost poplatníků. Většina smluv o zamezení dvojího zdanění jsou tzv. bilaterální smlouvy, v menším měřítku se může jednat o smlouvy multilaterální. V současné době sčítáme ve světě více než 2 500 uzavřených smluv.

4.1 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním řádu České republiky

V právním řádu České republiky obecně platí, že řádné schválení mezinárodních smluv je nadřazeno vnitrostátním předpisům, až na výjimku Ústavy ČR. V článku 10 Ústavy ČR je uvedeno: „...jestliže k ratifikaci dal Parlament souhlas, a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.“²⁰

Zároveň ustanovení § 37 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) udává pravidlo, podle kterého se ustanovení tohoto zákona aplikuje, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Primárně je tedy důležité aplikovat SZDZ.²¹

Mezi primární prameny psaného práva v oblasti uzavírání mezinárodních smluv patří **Vídeňská úmluva** o smluvním právu z 23. května 1969, jež upravuje oblast smluv uzavíraných mezi státy spolu se zakládacími smlouvami mezinárodních organizací a také Vídeňská úmluva z roku 1986 o smluvním právu mezinárodních organizací, která obsahuje problematiku smluv mezi státy, mezinárodními organizacemi a navzájem mezi těmito organizacemi (Jurman, 2002).

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou v oblasti mezinárodních smluv prezidentského typu, proto je smlouva nejprve schválena Poslaneckou sněmovnou a následně Senátem, případně jinými pověřenými orgány druhého státu. Po následném schválení dochází k ratifikaci prezidentem, poté k výměně ratifikačních listin a vstup smlouvy v platnost. Konečným procesem je samotná účinnost mezinárodní smlouvy. Může dojít i k situaci, kdy součástí

²⁰ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb.

²¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

podpisu je i právo státu danou smlouvu vypovědět, ovšem častěji dochází k projednání daných problémů a k podpisu smlouvy nové (Jurman, 2002).

Smlouvy, které jsou uzavřené mezi Českou republikou a druhým státem jsou právně závazné a v České republice jsou publikovány od 1. ledna 2000 ve Sbírce mezinárodních smluv. Česká republika uzavřela k 7.12.2018 smlouvu s celkem 88 státy. Posledním státem, se kterým uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění je Turkmenistán. Většina smluv o zamezení dvojího zdanění je založena na modelové smlouvě OECD. Přehled platných smluv o zamezení dvojího zdanění, které má uzavřené se státy Česká republika nalezneme v **příloze č. 3 - Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku k 7.12.2018.**²²

Sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění je v České republice v kompetenci ministerstva zahraničních věcí a ministerstva financí. Délka procesu sjednávání takovýchto smluv a následná jejich ratifikace se většinou pohybuje v rozmezí 3-5 let. Tyto smlouvy jsou uzavírány závazně jazykovými verzemi obou smluvních států. V případě, pokud by došlo ke sporu v interpretaci těchto smluv, použije se k interpretaci anglická verze (Sojka, 2017).

4.2 Zákon o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Tchaj-wanem

Tchaj-wan je ostrov ležící v jihovýchodní Asii a je součástí spolu s dalšími menšími ostrovy Čínské lidové republiky. Pokud hovoříme o Tchaj-wanu, tak správně bychom měli hovořit o Čínské republice na Taiwanu. Jedná se celkem o 86 ostrovů o celkové rozloze 40 000 km², mezi nimiž považujeme Tchaj-wan za dominantní. Tchaj-wan je celkem 400 km dlouhý a jeho maximální šířka dosahuje 144 km²³.

4.2.1 Dějiny Tchaj-wanu

Prvními obyvateli na ostrově byli domorodci polynéského původu. Již ve 3. století př.n.l. se konala první historicky doložená výprava vedená prvním císařem dynastie Qin na ostrov Taiwan. Čínští rolníci, rybáři a kupci vytvářeli na Taiwanu, podobně jako na Filipínách či Malajském poloostrově, samostatně správně nezávislé území a provozovali nejenom legální zemědělství a rybářství, ale také i nelegální obchody s cizinou²⁴.

V 17. století se prohlubuje zájem o živnost na území a první Evropané, kteří projevíli zájem, byli Holanďané a Portugalci. V té době byl Taiwan považován za nejvýnosnější územím

²² Ministerstvo financí, 2018

²³ Chinatours, 2019

²⁴ Chinatours, 2019

řídícím Východoindickou společností. Došlo také k prudkému nárůstu migrace obyvatel z přilehlých čínských kolonií na Taiwan. V roce 1644 byla nahrazena původem čínská dynastie Ming novou mandžuskou dynastií Qing (Čching), kteří ovládali území až do konce 17. století. Významnou osobností taiwanských dějin je **Koxinga**, známý také jako kupec, pirát a vlastenec v jedné osobě.

Neboť ani Taiwan neodolal náporu Mandžůů, tak od roku 1683 ovládli Taiwan a zároveň ho připojili ke svému impériu Fujian. Až v **80. letech 19. století** získal Taiwan statut samotné provincie. Do roku 1895 bylo území pod kontrolou mandžuskou dynastií Qing, než ho mandžuský dvůr odevzdal jako válečnou náhradu Japonsku²⁵.

Taiwan se stal součástí japonské kolonie od roku 1895 do roku 1945. Za tu dobu došlo ke zlepšení hospodářství a zvýšení úrovně obyvatelstva. Ekonomika založena především na pěstování a zpracování subtropických plodin. Jenže snaha „pojaponštit“ obyvatele na Taiwanu vyvolala odpor i na pevnině, které vedlo k pádu mandžuské nadvlády, a tedy ke vzniku Čínské republiky na pevnině v roce 1911. Na konferenci v Káhiře v r. 1943 došlo k rozhodnutí k návratu Taiwanu k Číně. O 2 roky později došlo k oficiálnímu statutu Taiwanu coby jedné z provincií Čínské republiky²⁶.

Ze začátku sice obyvatelé Taiwanu návrat přivítali, ovšem kvůli Kuomintangské vládě, která v té době ovládala většinu Číny, došlo k probuzení nadšenců, neboť vláda byla zkorumpovaná a krajně neschopná. Během občanské války se Taiwan stal zázemím pro státní a stranickou elitu, bohaté podnikatele, vědecktí a kulturní akademici, ale zejména pro elitní jednotky kuomintangské armády.

Oficiálně došlo v roce 1949 k přesunu vlády Čínské republiky do hlavního města Taiwanu – Taipei. Od roku 1949 existuje **Čínská lidová republika se sídlem vlády v Pekingu** a **Čínská republika se sídlem vlády v Taipei**²⁷.

4.2.2 Zahraniční obchod mezi Českou republikou a Tchaj-wanem

Od poloviny 80. let došla Tchajwanská ekonomika prudkou změnou struktury od tradičního zemědělství a rukodělného průmyslu k vyspělým technologiím a službám. Díky omezeným zdrojům surovin byla výroba směřována hlavně k rozvoji zpracovatelského průmyslu (chemický, stavební, elektrotechnický, textilní). Z globálního pohledu se **Tchaj-wan**

²⁵ Chinatours, 2019

²⁶ Chinatours, 2019

²⁷ Chinatours, 2019

řadí mezi TOP 10 největších světových výrobců a TOP 5 největších vývozců v sektoru obráběcích a tvářecích strojů na světě²⁸. Tchaj-wan se řadí mezi průmyslově vyspělé země a patří do skupiny tzv. „asijských tygrů“.

V oblasti hospodářských a obchodních vztazích dominuje Tchajwanská strana, zejména díky investicím do elektrotechnického průmyslu, neboť toto zboží souvisí s dovozem do České republiky. Nyní se nabízí možnost pro české firmy ve spolupráci i v sedmi inovativních průmyslových oblastech²⁹, jenž vychází z vládních priorit a cílů pro období 2017-2020. Tyto průmyslové oblasti mají přispět k modernizaci a transformaci ekonomiky a současně zvýšit konkurenceschopnost Tchaj-wanu v mezinárodním globálním obchodě. Následující tabulka znázorňuje obchodní výměnu mezi Tchaj-wanem a Českou republikou v letech 2013-2017³⁰.

Tab. 4.1. – Obchodní výměna mezi Tchaj-wanem a Českou republikou v letech 2013-2017

Kč	Vývoz	Dovoz	Obrat	Saldo
	Kč (v tis.)	Kč (v tis.)	Kč (v tis.)	Kč (v tis.)
2013	2 972 018	21 770 389	24 742 407	-18 798 371
2014	3 758 408	22 276 200	26 034 608	-18 517 792
2015	5 092 981	22 465 584	27 558 565	-17 372 602
2016	4 726 637	23 310 879	28 049 705	-18 572 054
2017	5 464 633	24 006 892	29 471 525	-18 542 260

Zdroj: Ministerstvo zahraničních věcí 2018; vlastní zpracování; 2019

Z výše uvedené tabulky můžeme vidět, že v roce 2017 dosáhl český vývoz historicky svého nárůstu, a to až o 45 % oproti roku 2013. Dále v tabulce vidíme, že obrat mezi Českou republikou a Tchaj-wanem činil v roce 2017 téměř 30 mld Kč. Mezi hlavní položky vývozu tedy v roce 2017 řadíme zejména motorová vozidla, traktory, kola, mikroskopy a jiné. Dovoz z Tchaj-wanu do České republiky byly především integrované elektronické obvody, tranzistory a podobná polovodičová zařízení aj. Výše uvedené položky budou i nadále tvořit tradiční základ pro výměnu zboží mezi těmito státy³¹.

V oblasti investiční spolupráce mezi Českou republikou a Tchaj-wanem byl nejvýznamnějším rokem pro ČR rok 2006, kdy směřoval vůbec největší počet tchajwanských

²⁸ Ministerstvo zahraničních věcí, 2018

²⁹ Jedná se o oblasti – zelené technologie, biotechnologie, chytré strojírenství, národní obrana, vznik „Asijského silikonového údolí“, inovativní zemědělství a cyklické hospodářství.

³⁰ Ministerstvo zahraničních věcí, 2018

³¹ Ministerstvo zahraničních věcí, 2018

přímých investic v hodnotě 99,28 mil. EUR. Současné díky těmto projektům se vytvořilo celkem 1 258 nových pracovních míst. V roce 2017 bylo celkem 33 projektů tchajwanských investorů. K roku 2017 do České republiky doposud investovalo 17 taiwanských investorů, přičemž společnost Foxconn zůstává největším investorem s projekty v celkové hodnotě 616,37 mil. EUR. V oblasti služeb dominuje sektor cestovního ruchu a turistiky³².

4.2.3 Návrh zákona o zamezení dvojího zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu

V současné době nejsou práva a povinnosti v oblasti daní z příjmu speciálně upraveny, neboť Česká republika neuznává Tchaj-wan jako samostatný stát, a proto není možné uzavřít tradiční cestou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Momentálně jsou příjmy daňových rezidentů České republiky, které plynou z území Tchaj-wanu, upraveny v **§ 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů**. Příjmy plynoucí daňovým rezidentům ČR jak z území České republiky, tak z území Taiwanu jsou zdaňovány na území České republiky bez ohledu na to, zda tyto příjmy také podléhají zdaňování na Taiwanu či nikoliv. Daň, jež poplatník zaplatil na Tchaj-wanu, si pouze může uplatnit jako výdaj za podmínek uvedených v § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, resp. v případě příjmů ze závislé činnosti za podmínek uvedených v § 6 odst. 13. Pokud se jedná o daňové nerezidenty ČR, kteří jsou ale daňovými rezidenty Tchaj-wanu a jejichž příjmy plynou ze zdrojů na území České republiky, tak jejich zdanění podléhá bez omezení v souladu § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Jedním z cílů české zahraniční politiky, ale také ostatních států, je vzájemná podpora a prohlubování vztahů v oblasti mezinárodního obchodu. Jde především o všestranný rozvoj a oboustranně výhodné hospodářské vztahy s ostatními zeměmi a jurisdikcemi, tedy včetně území Tchaj-wanu. Vzhledem k tomu, že dochází k různým stykům daňových rezidentů ČR na území Taiwanu, ať už se jedná o styky obchodní, hospodářské či kulturní, dochází díky neexistenci daňové smlouvy k mezinárodnímu dvojímu zdaňování těchto příjmů. Neboť příčinou vzniku mezinárodního dvojího zdanění příjmů je kolize daňových zákonů dvou jurisdikcí, je proto důležitá existence těchto opatření ve formě mezinárodních smluv. Vzhledem k této skutečnosti se do právního řádu České republiky jednostranně zavádí opatření, jež bude obsahově vypadat jako modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění dle OSN či OECD, přičemž Tchaj-wan by měl mít podobný postoj vůči České republice. Návrh tohoto zákona předpokládá objektivní rozdělení práva při výběru daní mezi těmito státy v případě, kdy příjmy

³² Ministerstvo zahraničních věcí, 2018

mají zdroj na území jednoho státu a plynou příjemci se sídlem nebo bydlištěm na území státu druhého.

Na základě navrhované právní úpravy se bude dvojí zdanění eliminovat v České republice pomocí tzv. metody prostého zápočtu tchajwanské daně, přičemž musí být splněny všechny zákonné podmínky i při aplikaci metody vynětí v souvislosti s ustanovením § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů. Návrh také upravuje základní spolupráce při správě daní, dále řešení sporů, jenž vznikly při výkladu tohoto návrhu, výměnu informací v oblasti daní a v neposlední řadě při koordinaci činností příslušných úřadů obou států směřující k omezení případných daňových úniků a podvodů. Návrh zákona obsahuje celkem pět paragrafů, které vymezují předmět úpravy, stanovují pravidla zahájení, pozastavení, ukončení a obnovení provádění přílohy k zákonu a upravují účinnost zákona. Klíčovou úpravu najdeme v příloze č. 4 s názvem „*Ustanovení o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu*“.

Návrh zákona, který se momentálně projednává mezi Českou republikou a Tchaj-wanem, byl schválen na stejném principu mezi Polskou republikou a Tchaj-wanem dne 15. prosince 2016 a v platnost vstoupil dne 29. prosince 2016³³.

4.2.4 Navrhovaná právní úprava v souladu s Ústavou ČR a právem Evropské unie

„Návrh upravuje daňová práva a povinnosti, tedy oblast, kterou lze podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) upravovat pouze zákonem, případně mezinárodní smlouvou podle čl. 49 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“).³⁴“

Z výše uvedených důvodů, proč nelze uzavřít s Tchaj-wanem mezinárodní smlouvu, se bude tato oblast daní upravovat pomocí zákona. Přijetí navrhovaného zákona bude mít obdobný postup jako v případě ratifikace jiného zákona, tedy v pravomoci Parlamentu, a poté v Poslanecké sněmovně bude dokonce projednáno ve více čteních oproti mezinárodní smlouvě

³³ Zákon č. 2244 Sb., o pravidlech pro zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovým únikům s ohledem na daně z příjmů uplatňované Polskou republikou a na území, na které se vztahuje daňové právo náležející k jurisdikci ministra Tchajwanské finance

³⁴ Důvodová zpráva z legislativy vlády k návrhu zákona o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu, 2019

(místo dvou ve třech). Po schválení Parlamentem je zákon předložen k podpisu prezidentu republiky³⁵.

Beze změny je také role Ústavního soudu, kdy sice Ústavní soud nemůže rozhodovat o souladu s ústavním pořádkem před jeho přijetím stejně jako v případě mezinárodní smlouvy před ratifikací podle čl. 87 odst. 2 Ústavy, ale má tuto pravomoc po přijetí zákona podle čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy. Vzhledem k tomu, že je to první případ, kdy Česká republika řeší právní úpravu, která má nahradit mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění se státem, kterou ovšem neuznává jako samostatný stát, neexistuje žádná ustálená praxe ani judikatura Ústavního soudu. Navrhovaná právní úprava je tedy zcela v souladu s ústavním pořádkem České republiky³⁶.

Vzhledem k tomu, že je Česká republika členem Evropské unie, musí být navrhovaná úprava také v souladu s právem Evropské unie a ustanovení navrhované právní úpravy nejsou v rozporu s primárním právem Evropské unie ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie. Co se týče práva sekundárního, i zde se předpokládá soulad mezi novou právní úpravou a povinnostmi vyplývající České republice z Evropské unie. V Evropské unii podléhá legislativa přímých daní stále do kompetencí jednotlivým členským státům. Dle článku 115 Smlouvy o fungování Evropské unie je stanoveno, že „*Rada na návrh Komise[...] přijímá směrnice o sbližování právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.*“ Kromě harmonizace přímých daní musí členské státy dbát na to, aby nedocházelo k záměrné či nezáměrné diskriminaci na základě státní příslušnosti nebo neodůvodněnému omezování volného pohybu osob, služeb a kapitálu či svobody usazování v jiném členském státě³⁷.

Mezinárodní smlouvy, k nimž dal Parlament souhlas k jejich ratifikaci a jimiž je Česká republika vázaná (jde o tzv. prezidentské mezinárodní smlouvy), mají aplikační přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Vzhledem k tomu, že v této situaci nelze uzavřít mezinárodní smlouvu s Tchaj-wanem, jsou práva a povinnosti, která jsou totožná obsahem jako mezinárodní smlouvy, obsahem přílohy k tomuto zákonu. Z tohoto důvodu tedy není

³⁵ Důvodová zpráva z legislativy vlády k návrhu zákona o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu, 2019

³⁶ Důvodová zpráva z legislativy vlády k návrhu zákona o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu, 2019

³⁷ Důvodová zpráva z legislativy vlády k návrhu zákona o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu, 2019

navrhovaná právní úprava v rozporu s dalšími mezinárodními smlouvami, se kterými je Česká republika svázaná.

Navrhovaný zákon také nebude mít žádný přímý vliv na státní rozpočet. Jeho celkový přínos bude záviset na budoucím vývoji spolupráce v jednotlivých oblastech mezi Českou republikou a Tchaj-wanem³⁸.

4.2.5 Eliminace případných korupčních rizik

Korupce je cílené zneužití postavení nebo funkce ve veřejné správě či politice ve vlastní prospěch. Za korupční rizika v tomto případě může uvést porušení právních předpisů či nedodržení směrnic, nedodržení schválených postupů aj. K navrhovanému zákonu můžeme použít níže uvedené řešení dle **CIA (Central Intelligence Agency)** neboli zpravodajské služby USA³⁹.

Přiměřenost

Co se týče rozsahu působnosti správního orgánu, je důležité jak zákonný okruh působností jako takový, tak i zachování citlivých informací v tajnosti neboli jakou míru diskrece zákon předpokládá. Jakýkoli normativní text zakotvující určitou míru diskrece tedy sám o sobě představuje možné korupční riziko. Nově navržená právní úprava mění pouze kompetence správních orgánů v té míře, která zužuje kompetence stávajících orgánů a zavádí kompetence nové, které jsou nezbytné pro úpravu vztahů, které nově právní úprava reguluje, přičemž míra diskrece je k daným povinnostem minimální.

Efektivita

Z hlediska efektivity navrhovaného zákona bude předem určený správce daně, který bude vykonávat funkci kontroly a vynucování ke splnění povinností stanovených zákonem. Správce daně bude korespondovat příslušnými podklady pro vydání daného rozhodnutí, ale také svými odbornými znalostmi v oblasti daní, čímž bude zajištěna správná a efektivní implementace dané regulace, její kontrola, případně vynucování⁴⁰.

³⁸ Důvodová zpráva z legislativy vlády k návrhu zákona o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu, 2019

³⁹ Důvodová zpráva z legislativy vlády k návrhu zákona o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu, 2019

⁴⁰ Důvodová zpráva z legislativy vlády k návrhu zákona o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu, 2019

Odpovědnost

Daná právní úprava vždy jasně odráží požadavek **čl. 79 odst. 1 Ústavy**, podle něhož musí být působnost správního orgánu stanovena zákonem. Odpovědnou osobou v daňovém řízení je vždy úřední osoba. Na základě vnitřních předpisů je určena organizační struktura daného správního orgánu, přičemž popis organizační struktury je správní orgán povinen zveřejnit na základě **zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů**. Každá úřední osoba, jenž má povolení vykonávat daný výkon, má povinnost se prokázat služebním průkazem totožnosti⁴¹.

Opravné prostředky

V případě, kdy správce daně postupoval nesprávně dle daňových předpisů, je možné použít jeden ze řádných opravných prostředků v podobě odvolání. Podle § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu má správce daně povinnost v rozhodnutí uvést poučení, zda je možné podat proti rozhodnutí odvolání a v jaké lhůtě je možné tak učinit, u kterého správce daně odvolání podat spolu s upozorněním na možné vyloučení odkladného účinku. Vedle opravných prostředků daňového řádu existují ještě další možnosti, např. námitku, stížnost nebo podnět na nečinnost.

Podle návrhu zákona může poplatník, pokud se domnívá, že byl zdaněn způsobem, který ovšem není v souladu s navrhovanou právní úpravou, předložit danou skutečnost přímo ministrovi financí, bez ohledu na to, zda použil či nepoužil opravné prostředky. Ministr financí se bude případem zabývat buď sám nebo může podat dohodu ministrovi financí Tchaj-wanu.

Kontrolní mechanismy

Vedle opravných prostředků (viz. odstavec výše) existují i kontrolní mechanismy, např. v podobě dozorčích prostředků, které zaručují dostatečnou kontrolu správnosti a zákonnosti všech rozhodnutí vydávaných v režimu daňového řádu. Soustava orgánů vykonává funkci v oblasti správy daní dle hierarchického uspořádání nadřazenosti a podřazenosti a s tím související i systém odpovědnosti. Při správě daní se uplatňuje zásada nevěřejnosti⁴².

⁴¹ Důvodová zpráva z legislativy vlády k návrhu zákona o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu, 2019

⁴² Důvodová zpráva z legislativy vlády k návrhu zákona o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu, 2019

4.2.6 Možné komplikace při aplikaci zákona

Ačkoliv samotné přijetí "Ustanovení" není v rozporu s Ústavou ČR, možnou hrozbu lze spatřit v samotné aplikaci tohoto zákona. Jak již bylo zmíněno výše, tradiční mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou součástí českého práva na základě článku 10 Ústavy. Pravidla pro výklad mezinárodních smluv je jasné dán v čl. 31 až 33 Vídeňské úmluvy o smluvním právu z roku 1969⁴³.

"Ustanovení" které je součástí přílohy zákona ovšem není v režimu článku 10 Ústavy. Dané přílohy jsou obdobou mezinárodních smluv. V minulosti bývaly smlouvy mezi zástupci evropských států a Tchaj-wanem uzavírány v anglickém jazyce. Novější dohody jsou uzavírány s Tchaj-wanem místo původní angličtiny také v čínském jazyce a úředním jazyce příslušného evropského státu. Pokud tedy bude uzavřena smlouva mezi Rakouskem a Tchaj-wanem, bude smlouva uzavřena v jazyce německém a čínském, pouze v případě sporu a nejasností bude rozhodující verze anglická. Tuto důležitou informaci by bylo vhodné do "Ustanovení" doplnit, neboť je v tomto případě důležitá⁴⁴.

Vzhledem k tomu, že obsahově je navrhovaný zákon, přesněji jeho "Ustanovení" obdobné modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění OECD, je nesmírně důležitá také přesná implementace jednotlivých pojmů a jejich aplikace bude také složitější. Modelová smlouva OECD obsahuje celkem 380 stran, proto je důležité, zda budou mít používané pojmy v navrhovaném zákonu stejný význam jako pojmy vyskytující se v modelové smlouvě OECD.

Další možný problém lze shledat v souvislosti se správností chápání případných vyjádření taiwanské strany. Podle čl. 25 odst. 1 přílohy si budou moci příslušné správní orgány vyměňovat informace, u nichž lze očekávat, že jsou rozhodující ve vztahu k provádění „Ustanovení“⁴⁵.

Protože nejsou doposud zveřejněny verze v anglickém, případně čínském jazyce, není zcela jasné, jak může dotýčný subjekt (myšleno daňový poplatník) zjistit správný význam všech příslušných pojmů obsažených v „Ustanoveních“, které jsou typické pro pojmy mezinárodního smluvního práva. Aktuálně nemají ani příslušné orgány dané oblasti dostupné aktuální verze v anglickém a čínském jazyce.

⁴³ Zpravodajská zpráva k návrhu zákona o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu, 2019

⁴⁴ Zpravodajská zpráva k návrhu zákona o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu, 2019

⁴⁵ Zpravodajská zpráva k návrhu zákona o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu, 2019

4.3 Nová pravidla pro řešení přeshraničních sporů

Ačkoliv problematiku dvojího zdanění řeší mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, při jejich aplikaci dochází k častým nejasnostem týkajících se jejich výkladu. V současné době se řeší případné spory často dohodou. Právě z tohoto důvodu obsahují modelové smlouvy OSN a OECD článek o řešení případných sporů takzvaně formou MAP⁴⁶. Dle tohoto článku se může každá osoba, jenž se domnívá, že byla zdaněna ve dvou státech, obrátit v dané lhůtě na příslušný orgán toho státu, ve kterém je daná osoba daňovým rezidentem nebo občanem. V České republice je tímto orgánem pověřeno Ministerstvo financí, případně zmocněný zástupce Generální finanční ředitelství. V případě, že Ministerstvo financí shledá námitku osoby za oprávněnou, pokusí se situaci uspokojit ve prospěch obou stran sám nebo se pokusí najít řešení s příslušným orgánem druhého smluvního státu (Hanka, 2018).

V současné době je podle Evropské komise v EU zhruba 900 sporů, jenž se týkají dvojího zdanění v celkové částce 10,5 miliardy eur (271,7 miliardy Kč). Nová směrnice bude umožňovat daňovému poplatníkovi zahájit proces k dosažení vzájemné dohody, ve kterém musí být spor uzavřen do dvou let. V případě, že bude spor uzavřen do dvou let, bude zahájeno arbitrážní řízení s přesně stanovenou lhůtou pro vyřešení sporu (Euroskop, 2017).

Nová právní úprava bude přinášet daňovým subjektům nové nástroje právní úpravy. Stále bude platit, že pokud bude mít daňový poplatník pocit dvojího zdanění, může se obrátit na příslušný správní orgán jako tomu bylo doposud. Nově bude zavedeno, že poplatníci, jenž patří podle **zákona 563/1991 Sb., o účetnictví** do skupiny „*velké účetní jednotky*“⁴⁷ nebo jsou součástí „*skupiny velkých účetních jednotek*“, musí zároveň podat žádost u veškerých států, ne pouze u toho, kde jsou rezidentem. Současně bude zaveden odborný poradní orgán pro korporace, jenž mají sídlo v Evropské unii (Hanka, 2018).

Odborný poradní orgán bude tvořen nezávislými osobami, jejichž seznam povede Evropská komise. Do seznamu mohou zapisovat nezávislé osoby členské státy, kdy každý stát může přijít s vlastními nezávislými odborníky (Hanka, 2018).

Očekávaná evropská směrnice o mechanismech řešení daňových sporů v Evropské unii byla přijata na podzim roku 2017, v platnost by měla právní úprava vstoupit 30. června 2019.

⁴⁶ Mutual Agreement Procedure

⁴⁷ Za velkou účetní jednotku považujeme subjekt, který k rozvahovému dni překračuje alespoň dvě ze tří kritérií: aktiva celkem 500 000 000 Kč, čistý obrát 1 000 000 000 Kč nebo průměrný počet zaměstnanců během účetního období 250.

Česká republika musí tuto směrnici včas implementovat do své vnitrostátní právní úpravy, neboť pak by nedostála svým závazkům vůči Evropské (Hanka, 2018).

4.4 Mechanismus reverse charge

Ministři financí se shodli na nových pravidlech reverse charge neboli přenesení daňové povinnosti. Česká republika v čele s Andrejem Babišem stála o prosazení těchto pravidel již od června 2014. Tato priorita se stala dne 2. října 2018 hlavním bodem na pravidelném zasedání Rady ministrů financí a hospodářství zemí EU (ECOFIN) v Lucembursku. Daný návrh byl na zasedání jednomyslně schválen, což představuje pro Českou republiku velký úspěch v oblasti evropských politik (Žurovec, 2018).

Základním principem reverse charge je přenesení platby DPH z dodavatele na odběratele, což by mělo vést k zamezení tzv. karuselovým podvodům. Uplatit daný mechanismus bude možno u transakcích, které se týkají zboží a služeb převyšující částku 17 tisíc eur (zhruba 450 tisíc korun). Tento mechanismus je možné využívat do 22. června 2022, poté by měla Evropská komise spustit "definitivní" systém pravidel pro DPH (Redakce, 2018).

Podle odhadů Evropské komise jsou díky nedostatkům stávajícího systému DPH roční ztráty ve výši 150 až 160 miliard eur, což přibližně představuje čtyři biliony korun. Nový mechanismus by měl zabránit daňovým únikům při přeshraničním obchodování mezi členskými státy. Ročně tyto ztráty dosahují zhruba 50 miliard eur (Redakce, 2018).

5 Závěr

Ve své diplomové práci jsem se zabývala problematikou mezinárodního zdanění se zaměřením na dvojí zdanění v České republice. V práci jsem postupně popsala základní pojmy týkající se dané oblasti, historii a význam smluv o zamezení dvojího zdanění a v neposlední řadě jsem poukázala na důležitost jejich existence.

Dvojí zdanění je pro státy negativním jevem, neboť díky jeho existenci dochází k omezování mezinárodního obchodu. Z tohoto důvodu se tomu snaží státy předejít prostřednictvím jednostranných opatření, ale především bilaterálními smlouvami či multilaterálními smlouvami. Vzhledem k tomu, že tyto smlouvy byly původně sjednávány bez mezinárodního uznání, vznikl problém s jejich interpretací. Na mezinárodním poli se začalo jednat až v 60. letech vytvořením modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD, která kromě primárního cíle zamezení dvojího zdanění řeší dále také problematiku daňových úniků přes daňovou diskriminaci až po spravedlivé rozdělení výběru daní mezi smluvní státy.

Nerovné postavení rozvinutých a rozvojových zemí ve vzorové smlouvě OECD vedlo k uzavření modelové smlouvy nové, a to v roce 1980 k modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění OSN. Nová modelová smlouvě je založena na stejném principu jako modelová smlouva OECD s tím rozdílem, že modelová smlouva OSN předpokládá investování movitějších států do států zaostalejších. I přes nepřehledné množství smluv, týkající se této problematiky, jsou jasně vymezeny principy, které musí smluvní státy striktně dodržovat. Existující specifika a odchylky, které můžeme ve smlouvách najít, jsou především týkající se sazeb a jejich lhůt. Toto je ostatně primární úloha modelových smluv, které tuto úlohu plní.

Modelové smlouvy se řadí nejen do práva mezinárodního, ale také do práva vnitrostátního. Povinností smluvních států je zajistit jejich aplikační přednost před vnitrostátními právními předpisy. Mezinárodní smlouvy se stávají součástí vnitrostátního práva na základě metody transformace nebo metody inkorporace. Tato povinnost je v České republice zakotvena v článku 10 Ústavy. Významným ukazatelem správného fungování modelových smluv o zamezení dvojího zdanění je především rozsáhlá judikatura.

Cílem diplomové práce bylo charakterizovat a zhodnotit důležité postavení mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Vzhledem k neustálému propojování ekonomik jednotlivých států dochází ke k výraznému zvyšování mezinárodní spolupráce v oblasti zahraničního obchodu. Existence dvojího zdanění měla za následek negativní dopady pro

samotné státy, neboť docházelo k omezování zahraničního obchodu včetně omezeného přílivu investic do dané země.

Modelové smlouvy nejsou vytvářeny pouze mezinárodními společnostmi (OECD a OSN), ale také nadnárodními organizacemi či státy. Jako příkladem je modelová smlouva USA, která hájí zájmy USA jako kapitálově exportní země a velký důraz klade na výměnu informací a celkovou spolupráci v oblasti daní. Dalším příkladem modelové smlouvy je modelová smlouva Evropské unie, která se snaží řešit problém dvojího zdanění uvnitř Společenství na základě vlastní modelové smlouvy, která je inspirovaná modelovou smlouvou OECD. Evropská unie si uvědomuje důležitost přeshraniční spolupráce a mezinárodního obchodu, ale doposud se nepodařilo vytvořit žádný jednotný model, podle kterého by měly členské státy postupovat při uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění.

V současné době má Česká republika uzavřených celkem 88 smluv o zamezení dvojího zdanění se smluvními státy. V době dopsání této diplomové práce je v rámci dvojího zdanění velmi diskutované téma návrh zákona o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Tchaj-wanem. Vzhledem k tomu, že Česká republika neuznává Tchaj-wan jako samostatný stát, není možné uzavřít mezinárodní smlouvu tradiční cestou. Zákon ještě stále není ratifikován a obsažen ve Sbírce zákonů ČR. Navrhovaná právní úprava by měla mít podobu mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

Po seznámení s problematikou mezinárodního dvojího zdanění usuzuji, že modelové smlouvy OECD i OSN, včetně komentářů k jednotlivým článkům, samotné bilaterální či multilaterální smlouvy a s tím související příslušné judikatury, vytváří příznivé prostředí pro rozvoj mezinárodní spolupráce na obchodní a osobní úrovni. Hlavní nedostatek je momentálně na poli Evropské unie, neboť doposud neexistuje jednotný prostor v oblasti daní, ale tato oblast se řídí univerzálními pravidly.

Zdroje

Monografie, publikace, sborníky

- [1] KUKULSKI, Ziemowit. *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*. Warszawa: Lex, 2015, 447 s. ISBN 978-83-264-7963-2
- [2] NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 9788075526823.
- [3] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.
- [4] RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7.
- [5] RADVAN, Michal a Petr MRKÝVKA. *Důchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita, 2016. ISBN 978-80-210-8395-0.
- [6] RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení rezidence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. Olomouc: ANAG, 2012. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-724-9.
- [7] SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-688-5.
- [8] VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-550-2.

Elektronické prameny

- [9] BISNODE. *Podnikatelé ztrácejí zájem o daňové ráje*. In: bisnode [online]. 2017 [cit. 10.10.2018]. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/podnikatele-ztraceji-zjem-o-daove-raje/>
- [10] CESKAUCETNIKANCELAR. *Daňové sazby zemí EU*. Ceskaucetnikancelar [online]. 2019. [cit. 18.2.2019]. Dostupné z: <http://www.ceskaucetnikancelar.cz/cs/danove-sazby-zemi-eu>

- [11] DĚRGEL, Martin. *Mezinárodní zdanění příjmů*. Daně a právo v praxi 2009/12 [online]. 2009 [cit. 9.2.2019]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d7958v10613-mezinarodni-zdaneni-prijmu/>
- [12] EUROSKOP. Ministři financí EU dohodli řešení sporů kolem dvojího zdanění. In: Euroskop [online]. 2017 [cit. 8.4.2019]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8953/29804/clanek/ministri-financi-eu-dohodli-reseni-sporu-kolem-dvojiho-zdaneni/>
- [13] HANKA, Filip. *Evropská právní úprava má zamezit problémům týkajících se dvojího zdanění*. [online]. 2018 [cit. 7.4.2019]. Dostupné z: <https://ekonomicky-denik.cz/evropska-pravni-uprava-ma-zamezit-problemum-tykajicich-se-dvojiho-zdaneni/>
- [14] CHINATOURS. *Dějiny Taiwanu*. In: chinatours [online]. 2019. [cit. 28.3.2019]. Dostupné z: <https://www.chinatours.cz/rejstrik-mist/taiwan/dejiny/>
- [15] JURMAN, Miroslav. *Jak vzniká mezinárodní smlouva*. In: epravo [online]. 2002 [cit. 13.3.2018]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/ostatni-pravni-obory/jak-vznika-mezinarodni-smlouva-15705.html>
- [16] MINISTERSVO FINANCÍ. *Přehled platných smluv*. mfer [online]. 2018 [cit. 18.3.2019]. Dostupné z: <https://www.mfer.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>
- [17] MINISTERSVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. *Tchaj-wan: Obchodní a ekonomická spolupráce s ČR*. In: businessinfo. [online]. 2018 [cit. 28.3.2018]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/cs/clanky/tchaj-wan-obchodni-a-ekonomicka-spoluprace-s-cr-18116.html>
- [18] MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. *Tchaj-wan: Zahraniční obchod a investice*. In: businessinfo. [online]. 2018 [cit. 28.3.2018]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/cs/clanky/tchaj-wan-zahranicni-obchod-a-investice-18114.html>
- [19] NERUDOVÁ, D. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě*. Daně a právo v praxi 2008/6 [online]. 2008 [cit. 25.10.2018]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete/>
- [20] REDAKCE. *Babišův návrh uspěl. Ministři financí EU se shodli na pravidlech reverse charge*. In: deník.cz [online]. 2018 [cit. 8.4.2019]. Dostupné z:

<https://www.denik.cz/ekonomika/babisuv-navrh-uspel-ministri-financi-eu-se-shodli-na-pravidlech-reverse-charge-20181002.html>

[21] UDS. *Zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní*. In: uds [online]. 2018 [cit. 8.4.2019]. Dostupné z: <http://www.uds.cz/novinka-detail.php?id=447>

[22] ŽUROVEC, Michal. *Ministři financí EU jednomyslně schválili návrh na plošný reverse charge*. In: Ministerstvo financí České republiky [online]. 2018 [cit. 8.4.2019]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/rada-eu-ecofin/vysledky-ze-zasedani-rady-ecofin/2018/ministri-financi-eu-jednomyslně-schvalil-33068>

Diplomová práce

[23] DÍK, Lukáš. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. Praha, 2016. Diplomová práce. Univerzita Karlova v Praze. Fakulta právnická, Katedra finančního práva a finanční vědy

[24] HORÁKOVÁ, Jana. *Problematika mezinárodního zdanění*. Ostrava, 2010. Diplomová práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví

[25] PODIVÍNSKÁ, Kateřina. *Zamezení mezinárodního dvojího zdanění*. Brno, 2009. Diplomová práce. Univerzita Masarykova v Brně. Fakulta právnická, Katedra finančního práva a národního hospodářství

Legislativní prameny

[26] Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky

[27] Zákon č. 2244 Sb., o pravidlech pro zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovým únikům s ohledem na daně z příjmů uplatňované Polskou republikou a na území, na které se vztahuje daňové právo náležející k jurisdikci ministra Tchajwanské finance

[28] Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Materiály z legislativy vlády

[29] Důvodová zpráva z legislativy vlády k návrhu zákona o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu, 2019

[30] Zpravodajská zpráva k návrhu zákona o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu, 2019

Seznam zkratk a symbolů

§	paragraf
%	procento
čl.	článek
ČR	Česká republika
DŘ	Daňový řád
EU	Evropská unie
MS	Modelové smlouvy
odst.	odstavec
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	United Nations Organizace spojených národů
Sb.	Sbírka zákonů
SRN	Spolková republika Německo
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků:

Obr. 2.1. Metody zamezení dvojího zdanění

Seznam tabulek

Tab. 2.1 – Příklad úplného zápočtu

Tab. 2.2 – Příklad prostého zápočtu

Tab. 2.3 – Příklad vynětí úplného

Tab. 2.4 – Příklad metody vrchního dílku

Tab. 2.5 – Příklad metody zprůměrováním

Tab. 4.1. – Obchodní výměna mezi Tchaj-wanem a Českou republikou v letech 2013-2017

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst.3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26.4.2019



Bc. Leona Bačíková

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Struktura modelové smlouvy OECD

Příloha č. 2- Struktura modelové smlouvy OSN

Příloha č. 3 - Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku k 7.12.2018